

Министерство образования и науки Российской Федерации
федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий
Специальность Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях (кроме банков и других финансово-кредитных организаций)
Кафедра экономики

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

Тема работы
Исчисление и уплата НДС индивидуальным предпринимателем

УДК 657.446:336.226.12

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
О-3501	Попова Татьяна Владимировна		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Преподаватель	Горюнова Наталья Николаевна			

КОНСУЛЬТАНТЫ:

По разделу «Социальная ответственность»

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Ассистент	Мезенцева Ирина Леонидовна			

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Экономики	Барышева Галина Анзельмовна	Доктор экономических наук, профессор		

Томск – 2016 г.

ПЛАНИРУЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОБУЧЕНИЯ ПО ООП

Код результата	Результат обучения (выпускник должен быть готов)
Профессиональные компетенции	
P1	Владеть необходимыми знаниями в области экономической теории, бухгалтерского учета (финансового и управленческого), бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализа хозяйственной деятельности, аудита, налогообложения, делового и коммерческого права, финансирования коммерческой деятельности и финансового управления, количественных экономико-математических методов анализа и статистики для коммерческой деятельности, оперативного управления и стратегии, общей коммерческой стратегии и основных организационных структур, управленческих функций и методов, организационной деятельности, маркетинга на предприятии и принципов международной коммерческой деятельности, информационной технологии, международных стандартов бухгалтерского учета (отчетности) и аудита
P2	Уметь выработать для конкретного предприятия рациональную систему организации учета и отчетности на основе выбора эффективной учетной политики, базирующейся на соблюдении действующего законодательства и принципах укрепления экономики хозяйствующего субъекта
P3	Выполнять работы по учету наличия и движения активов, обязательств и капитала хозяйствующего субъекта и определению результатов его хозяйственно-финансовой деятельности
P4	Знать и уметь практически применять принципы и правила аудита основных хозяйственных операций
P5	Уметь аналитически обрабатывать учетную и отчетную информацию с целью принятия хозяйственных решений и получения оценки эффективности функционирования объектов
Универсальные компетенции	
P6	Использовать основы философских знаний для формирования мировоззренческой позиции
P7	Использовать основы экономических знаний в различных сферах деятельности
P8	Работать в коллективе, толерантно воспринимая социальные, этнические, конфессиональные и культурные различия
P9	Использовать основы правовых знаний в различных сферах деятельности
P10	Анализировать основные этапы и закономерности исторического развития общества для формирования гражданской позиции

Министерство образования и науки Российской Федерации
 федеральное государственное автономное образовательное учреждение
 высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
 ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий

Направление подготовки – Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях
 (кроме банков и других финансово-кредитных организаций)

Кафедра экономики

УТВЕРЖДАЮ:
 Зав. кафедрой экономики
Барышева Г.А.
 (Ф.И.О.)

 (Подпись) _____
 (Дата)

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

дипломной работы

(бакалаврской работы, дипломного проекта/работы, магистерской диссертации)

Студенту:

Группа	ФИО
О-3501	Поповой Татьяне Владимировне

Тема работы:

Исчисление и уплата НДС индивидуальным предпринимателем

Утверждена приказом директора (дата, номер)	1068/с от 11.02.2016
---------------------------------------------	----------------------

Срок сдачи студентом выполненной работы:	30.05.2016 г.
------------------------------------------	---------------

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ:

<p>Исходные данные к работе <small>(наименование объекта исследования или проектирования; производительность или нагрузка; режим работы (непрерывный, периодический, циклический и т. д.); вид сырья или материал изделия; требования к продукту, изделию или процессу; особые требования к особенностям функционирования (эксплуатации) объекта или изделия в плане безопасности эксплуатации, влияния на окружающую среду, энергозатратам; экономический анализ и т. д.).</small></p>	<p>Данные бухгалтерского учета в организации ИП Сорокин М.И. Учетная политика для целей налогового учета на 2015 г., нормативные документы, учебная информация, информация периодических изданий.</p>
<p>Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов <small>(аналитический обзор по литературным источникам с целью выяснения достижений мировой науки техники в рассматриваемой области; постановка задачи исследования, проектирования, конструирования; содержание процедуры исследования, проектирования, конструирования; обсуждение результатов выполненной работы; наименование дополнительных разделов, подлежащих разработке; заключение по работе).</small></p>	<p>История возникновения и сущность НДС, индивидуальный предприниматель как плательщик НДС, Нововведения по НДС, порядок исчисления НДС и сроки его уплаты, Анализ обязательств по НДС ИП Сорокин М.И.</p>
<p>Перечень графического материала <small>(с точным указанием обязательных чертежей)</small></p>	<p>Первичные документы, учетные регистры по теме: налоговая отчетность по НДС, бухгалтерские проводки, таблицы по составу и</p>

	структуре налоговых обязательств.
Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы <i>(с указанием разделов)</i>	
Раздел	Консультант
Социальная ответственность	Мезенцева Ирина Леонидовна

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	12.01.2016 г.
-------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------

Задание выдал руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Преподаватель	Горюнова Наталья Николаевна			

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
О-3501	Попова Татьяна Владимировна		

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа:

103 с, _7_ рис., _3_ схемы, _16_ табл., _51_ источник, _13_ прил.

Ключевые слова:

НДС, входной НДС, налоговые ставки, налоговый период, счет-фактура, журнал учета счетов-фактур, книга покупок, книга продаж, налоговая декларация, корректирующая декларация, универсальный передаточный документ.

Объектом исследования является: Исчисление и уплата НДС индивидуальным предпринимателем.

Цель работы – изучение организации обложения налогом на добавленную стоимость деятельности индивидуального предпринимателя, формирование и исполнение обязательств по НДС.

В процессе исследования проводились:

Анализ практики применения порядка исчисления и уплаты НДС, организации учета НДС в организации ИП Сорокин, применялись такие методы исследования, как метод анализа абсолютных, относительных и средних величин, методы сравнения, группировок и факторный анализ.

В результате исследования:

Было предложено внедрение универсального передаточного документа вместо счета-фактуры и накладной либо акта, корректное заполнение первичной документации, обмен электронными документами.

Область применения:

Организация учета НДС – оформление первичной документации.

Экономическая эффективность/значимость работы:

Эффект от вышеперечисленных мероприятий следующий – экономия рабочего времени бухгалтера, корректное отражение и формирование отчетности по НДС, своевременность и полнота перечисления НДС в бюджет.

Определения, сокращения.

УПД – Универсальный передаточный документ.

ТКС – телекоммуникационные каналы связи.

ЭДО – электронный документооборот.

УСН – Упрощенная система налогообложения.

ЕНВД – Единый налог на вмененный доход.

ОС – Основные средства.

Оплата - получение денежных средств продавцом или прекращение обязательств иным способом, не противоречащим законодательству, в том числе и в форме, отличной от денежной.

Отгрузка – передача изготовленной продукции перевозчику для доставки потребителю или непосредственно потребителю в месте изготовления. Датой отгрузки считается дата приема продукции перевозчиком, зафиксированная в перевозочных документах,

Счет-фактура - это документ, на основании которого покупатель (заказчик) сможет принять к вычету НДС, который он уплатил своему поставщику (исполнителю). Таким образом, счет-фактура является документом налогового учета и применяется исключительно для целей правильного исчисления и уплаты НДС.

Канал сбыта – путь, по которому товары или услуги попадают к клиентам.

Пункт отгрузки – место, где происходят операции по отгрузке. Каждая поставка обрабатывается из пункта отгрузки.

Счета аналитического учета-детализируют содержание синтетических счетов.

Счета синтетического учета – обобщенные показатели об имуществе и операциях по экономически однородным группам.

Документооборот – путь который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив

Оглавление:

Введение.....	8
1 Основы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.....	11
1.1 История возникновения и сущность НДС.....	11
1.2 Индивидуальный предприниматель как плательщик НДС.....	19
1.3 Исполнение обязанностей по уплате НДС.....	33
1.4 Нововведения по НДС в 2015-2016 гг.....	51
2 Учет НДС на примере ИП Сорокин М.И.....	59
2.1 Описание деятельности предпринимателя.....	59
2.2 Учет НДС по поступившим товарам.....	61
2.3 Учет продажи товаров и отражение НДС по ним.....	72
2.4 Порядок исчисления НДС, вносимого в бюджет и сроки его уплаты.....	77
3 Анализ обязательств по НДС ИП Сорокин М.И.....	84
3.1 Анализ состава и структуры обязательств по НДС.....	84
3.2 Рекомендации по налоговому учету и налоговому планированию НДС.....	87
Корпоративная социальная ответственность.....	96
Заключение.....	101
Список использованных источников.....	104
Приложение А Счет-фактура с НДС 18%.....	113
Приложение Б Товарная накладная.....	114
Приложение В Счет-фактура с НДС 10%.....	115
Приложение Г Книга покупок.....	116
Приложение Д платежное поручение.....	117
Приложение Е Счет – фактура исходящий.....	118
Приложение Ж Товарная накладная исходящая.....	119
Приложение З Книга продаж.....	120
Приложение И Декларация по НДС.....	121
Приложение К – Платежное поручение по уплате НДС в бюджет.....	125
Приложение Л – Таблица Л.1 Уплата НДС 2014-2015г.....	126
Приложение М – Универсальный-передаточный документ.....	127

Введение.

С момента возникновения государства и по сегодняшний день налоги являются неотъемлемой частью экономических отношений. Развитие и преобразование форм государственного устройства всегда сопровождаются изменением налоговой системы.

Налоги - обязательные платежи, уплачиваемые налогоплательщиками в бюджет соответствующего уровня и государственные внебюджетные фонды на основании федеральных законов о налогах и актов законодательных органов субъектов Российской Федерации, а также по решению органов местного самоуправления в соответствии с их компетентностью. Налоги известны давным-давно, еще на заре человеческой цивилизации. Их появление связано с самыми первыми общественными потребностями.

Как показывает мировой опыт налоговый механизм имеет хорошие инструменты влияния на развитие предпринимательской деятельности, структуру и динамику общественного производства, его размещение. Основным источником формирования государственного бюджета являются платежи и налоговые сборы, ведь каждому государству для выполнения своих функций необходимы фонды денежных средств. Из этих средств финансируются социальные государственные программы, содержатся структуры, обеспечивающие существование и функционирование самого государства.

С помощью налогообложения государство может вести экономическую политику: протекционистскую или, наоборот, ограничивающую, по отношению к отдельным отраслям и регионам, осуществлять антиинфляционные меры, противодействовать господству на рынке монополистов, изымать в бюджет сверхприбыль, образующуюся в результате монопольного роста цен. Налоговый механизм выполняет также функцию перераспределения доходов граждан, социальной защиты низших слоев общества, выступает регулятором личных доходов населения страны.

Налоговая система понимается как единство входящих в нее налогов и сборов.

Специфика налоговой системы заключается в особенностях каждого из составляющих ее элементов - налогов и сборов, а также в продуктивной взаимосвязи между ними.

Налог на добавленную стоимость является одним из важнейших и собираемых налогов в Российской Федерации. Как и любой другой налог, НДС выполняет, прежде всего, фискальную функцию. Помимо своей основной функции, НДС является так же регулятором экономики. Путем изменения налоговых ставок и льгот государство, в зависимости от целей стимулирует либо ограничивает различные виды деятельности.

В настоящее время налог на добавленную стоимость обеспечивает более 40% всех доходов федерального бюджета Российской Федерации и порядка 20% консолидированного бюджета. Его значение крайне высоко в формировании государственных доходов. НДС относят к категории косвенных налогов, которыми облагаются весь товарооборот на внутреннем рынке и товарооборот, складывающийся при осуществлении внешнеэкономической деятельности. Его перечисляют в доходы бюджета все производители товаров (работ, услуг) и продавцы, участвующие в сбыте товаров (работ, услуг).

Актуальность изучения учета НДС объясняется трудоемкостью и необходимостью данного участка учета. НДС признается одним из самых сложных в учете налогов и важнейшим с точки зрения формирования налоговой нагрузки предприятий. Одна из основных задач бухгалтерского учета НДС состоит в правильной организации учета, позволяющей своевременно получать информацию о ходе начисления и уплате налога, предоставление декларации.

Целью работы является всестороннее изучение НДС его экономического содержания, основы обложения налогом на добавленную стоимость деятельности индивидуального предпринимателя, формирование и исполнение обязательств по НДС.

Цель работы должна быть достигнута путем решения следующих задач:

- обобщение теоретических знаний и изучение принципов ведения учета НДС;

- изучение современного законодательства, регулирующего вопросы налогообложения НДС;

- изучение порядка принятия НДС к вычету, путем рассмотрения поступающих в организацию товаров, основных средств и услуг и отражение НДС по ним;

- изучение отражения НДС по проданным товарам;

- изучение порядка расчета и уплаты НДС в бюджет;

Методологической основой для разработки данной темы явились нормативные документы, публикации периодической печати, а также издания отечественных и зарубежных авторов и др.

В качестве информационно-аналитической базы использовались документы бухгалтерско-финансовой отчетности ИП Сорокин за 2014 - 2016 годы.

1 Основы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

1.1 История возникновения и сущность НДС.

Налог на добавленную стоимость впервые появился во Франции. Основанием для его возникновения стало развитие методики взимания налога с оборота. Преобразование проходило в три этапа:

- первый этап: в 1937 год – налог с оборота был заменен единым налогом на производство.

- второй этап: 1948 год – была создана система отдельных платежей. В соответствии с этой системой производители были обязаны платить налог с общей суммы всех продаж, при этом из суммы налога к уплате вычиталась сумма налога по купленным материалам с месячной разницей.

- третий этап: 1954 год – введение в налоговую практику налога на добавленную стоимость. Морис Лоре – французский финансист стал изобретателем и разработчиком налога на добавленную стоимость. Новый налог имел многие преимущества в сравнении с налогом с оборота и налогом на производство, таких как устранение каскадного эффекта при взимании предыдущих налогов.

Более одного десятилетия налог на добавленную стоимость взимался в экспериментальном варианте. Первым местом его экспериментального применения стала французская колония Кот ди Вуар. В самой же Франции НДС был введен с первого января 1968 года (Законом Пятой республики № 66-10)[1, с. 284-289].

Многие из современных действующих налогов были введены еще в 19 веке. Например, земельный налог, акцизы существуют вообще с древних времен. Налог на добавленную стоимость - относительно молодой налог, он появился только в 20 веке.

Сразу после развала Советского Союза ЕЭС и США обязали Россию ввести налог на добавленную стоимость, чтобы Россия могла войти в Европейское сообщество.

НДС является косвенным налогом. Для этой группы налогов главной является фискальная функция. Введение таких налогов связано с ростом расходов государства и необходимостью получения дополнительного дохода. Самой первой формой косвенных налогов являлись акцизы, взимались они с определенных видов товаров. Налогом на добавленную стоимость облагаются вообще все товары (за исключением перечня необлагаемых операций в соответствии с законодательством)

Первым налогом косвенного налогообложения был налог с продаж. Введен он был в связи острой нехваткой средств и гигантскими расходами во время первой мировой войны. Этот налог взимался на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю, в результате чего цена товаров сильно повышалась. Естественно это вызывало недовольство и производителей, так как из-за завышенной цены спрос на товары падал, а производители несли убытки, и потребителей, так как им приходилось покупать товары по более высоким ценам. Вследствие этого недовольства и неудобства налог с продаж был упразднен, на смену ему пришел налог на добавленную стоимость.

Распространение по Европе НДС получил благодаря созданию в 1957 году Европейского экономического сообщества, так как страны, вошедшие в него обязаны были гармонизировать налоговые системы в целях создания общего рынка. А уже с 1967 года НДС стал главным косвенным налогом ЕЭС. В наше время НДС используется более чем в сорока странах мира – это большинство стран Европы, страны Южной и Латинской Америки, Индонезии, Турции. Такое широкое распространение этого налога говорит о его соответствии требованиям рыночной экономики.

В России НДС был введен с 1 января 1992 года, он заменил собой существовавший более 70 лет налог с оборота и налог с продаж, введенный с 1990 года, эти налоги были эффективны, только в условиях усиленного государственного контроля над ценами. НДС имел ряд преимуществ перед упраздненными налогами, обложению им подлежал товарооборот на всех стадиях движения товара и в то же время он являлся менее обременительным

для предприятий и организаций, ведь налогообложению подлежит не весь товарооборот, а только прирост стоимости.

Изначально в России НДС взимался по ставке 28%. Через год ставка была установлена на уровне 20% и была введена ставка 10% на детские товары и продукты питания. С 1 января 2004 года основная ставка НДС снижена до 18%. На сегодняшний день действуют ставки: 18%, 10% и 0% [2].

В разных странах ставки НДС устанавливаются по разному. Они представлены в таблице 1. Но средний их уровень располагается в диапазоне от 15 до 25%. Во многих странах, как и в России, применяется несколько видов ставок, они зависят от социально-экономической значимости товара. Пониженные ставки от 2 % до 10 % применительно к медицинским товарам, продуктам питания первой необходимости, детским товарам. Обычные ставки от 12 % до 23 % применительно к большинству товаров и услуг. Повышенные ставки более 25% устанавливаются на предметы роскоши.

Таблица 1 – Ставки НДС в странах Европы.

Страна	Ставка НДС
Дания	24,5 %
Финляндия	22 %
Франция	18,6 %
Россия	18%
Греция	16%
Великобритания	15%
Германия	14%
Испания	12%

По данным таблицы, можно сделать вывод, о том что ставки НДС, в странах Европы, находятся на уровне 12 - 18%, как и ставки, действующие в Российской Федерации. Но, например в Финляндии и Дании ставки выше европейского уровня, а именно 22 – 24 %.

Так же как и в России в разных странах количество ставок НДС различно, например, в Италии насчитывается 4 вида ставок, во Франции – 3, а в Германии и Великобритании – 2. Необходимо отметить, что количество применяемых ставок налога различно в разных странах: в Великобритании и Германии - две, во Франции - три, в Италии - четыре. Есть страны использующие нулевую ставку – это Португалия, Великобритания и Ирландия. Операции, облагаемые по ставке 0%, отличаются от операций, вовсе освобожденных от налога. Так при осуществлении операций, освобожденных от налогообложения НДС, организация просто не платит этот налог. А в случае, осуществления операций облагаемых по ставке 0%, организация имеет право на возмещение входного НДС.

Методики определения добавленной стоимости в зарубежных странах различны. Первая методика рассматривает ее как сумму заработной платы и получаемой прибыли. Согласно другой методике - добавленная стоимость определяется как выручка от реализации товаров уменьшенная на понесенные затраты. Необходимо заметить, что второй вариант определения добавленной стоимости значительно шире первого, так как помимо прибыли и заработной платы в расчет включаются также оперативно-хозяйственные расходы. Основываясь на этих двух методиках, можно выделить четыре механизма расчета НДС:

$$\text{НДС} = R (V + M), \quad (1)$$

где R - ставка НДС;

V - величина заработной платы;

M - величина получаемой прибыли;

$$\text{НДС} = R V + R M, \quad (2)$$

$$\text{НДС} = R (O - I), \quad (3)$$

$$\text{НДС} = R O - R I, \quad (4)$$

где O - выручка от реализации товаров, работ, услуг;

I - понесенные затраты при производстве продукции;

По формуле (1) и Формуле (2) ведется расчет по первой методике исчисления добавленной стоимости, где за основу взята прибыль и заработная плата. По формуле (3) и формуле (4) ведется расчет по второй методике на основе понесенных затрат и полученной выручки. Формула (1) и формула (2) так же как и формула (3) и (4) различаются по способу ведения расчета. В Российской Федерации НДС исчисляется исходя из понесённых затрат и полученной выручки, расчет производится по формуле (4).

Применение НДС отдельными странами Западной Европы и сопутствовавший этому торговый рост, заставили правительства 6 стран ЕЭС задуматься о еще большем экономическом подъеме при отмене налоговых границ между их государствами. В 1960 году Комиссией был учрежден Фискальный и Финансовый Комитет руководил которым Фриц Ньюмарк, главной целью которого было исключение искажений конкуренции, вызванных различиями в системах национального косвенного налогообложения. В опубликованном отчете содержались рекомендации, чтобы все государства-члены отказались от “каскадной системы” косвенного налогообложения и предлагались возможные альтернативы – замена налогов на рост оборота налогом на чистый оборот (то есть налогом на добавленную стоимость), либо одноэтапным налогом, применяющимся на стадии розничной продажи.

11 апреля 1967 года были приняты Первая и вторая директивы по налогу на добавленную стоимость. При этом Сообщество предприняло юридическое и политическое соглашение (в качестве условия достижения основной цели Сообщества – создания общего рынка) с целью установить общую систему НДС. Это соглашение провозгласило в качестве цели создание такой системы НДС, которая бы соответствовала единому внутреннему рынку ЕЭС и действовала бы в рамках ЕС, как если бы она действовала в единой стране. Основной задачей системы НДС было обеспечение налогообложения продаж в пределах Сообщества по принципу страны происхождения.

В 1972 году была принята третья директива НДС, в соответствии с которой государства, входящие в Европейское экономическое Сообщество, должны были заменить свои налоговые системы общей системой НДС.

Государства, которые присоединялись к сообществу после 1973 года так же обязаны были ввести у себя общую систему НДС.

В 1977 году была принята шестая директива НДС, что явилось важным шагом в развитии НДС. Но принятие этого наиважнейшего документа было вызвано несколько другими причинами, нежели создание единого рынка. Обеспечение одинаковых результатов применения НДС в разных странах Сообщества стало главной целью шестой директивы НДС.

В 1985 году Белая книга Комиссии, посвященная единому рынку, вновь акцентировала внимание на необходимости устранения “фискальных барьеров”. Для достижения этой задачи в 1987 году было принято 8 документов, включая “Глобальную коммуникацию”, в которой были сформулированы основные вопросы и проблемы.

Программа построения Единого рынка задавалась основной целью - добиться отмены физического контроля на внутренних границах. Комиссия предложила отказаться от налогообложения по принципу места назначения и рассматривать перемещение товаров между различными государствами-членами Сообщества как перемещение в пределах одного государства. Кроме того, были поставлены политические вопросы о необходимости адекватного сближения ставок с гармонизованной системой из двух ставок. Также подчеркивалась необходимость создания компенсационного механизма для перемещения налогового дохода между государствами-членами ЕС.

В 1989 году Совет в составе министров финансов принял решение, что до 1993 года достичь налоговой гармонизации не удастся и поэтому целесообразно ввести переходную систему налогообложения для того, чтобы обойти основные трудности, позволив до введения в действие окончательной системы НДС применять принцип налогообложения по принципу места назначения.

С 1 января 1993 года была введена в действие переходная система НДС. На внутренних границах Сообщества Налоговый контроль был отменен. Данная система во всех актах прямо называлась переходной, и Комиссии предписывалось до конца 1994 года представить предложения по созданию окончательной системы, с тем, чтобы до конца 1995 года Совет принял бы соответствующее решение. Однако, вопрос настолько серьезен, что Комиссия до сих пор не представила таких предложений, организовав широкое обсуждение проблемы. В отчете Комиссии по итогам работы за 1994 год, переходная система характеризовалась как “гибрид”, созданный в соответствии с руководящим курсом, сформулированным Советом ЭКОФИН в ноябре 1989 года.

Достижение результата оказалось рискованным и сложным, так как одновременно должно обеспечиваться свободное перемещение товаров, не должно допускаться искажение конкуренции, при общем уменьшении административных сборов. Все это и обусловило тот медленный темп, с которым осуществляется построение окончательной системы НДС.

Программу перехода к окончательной системе НДС Комиссия представила на обсуждение в 1996 году. Предусматривалось постепенное реформирование через прохождение нескольких фаз вплоть до середины 1999 года. В итоге в конце должно было быть достигнуто: установление минимальной и максимальной ставки налога (в настоящее время принято решение только в отношении максимальной ставки); изменена роль Комитета НДС; должны были быть определены физическая, территориальная сфера применения НДС, дано легальное определение налогооблагаемого лица; уточнено понятие “налогооблагаемая сумма”; разрешены вопросы освобождения от налога, вычетов; кроме того, должен был быть определен механизм перераспределения налогового дохода, регламентированы специальные меры, связанные с налогообложением [3].

В России можно выделить пять этапов развития НДС:

1) Первый этап - введение НДС в налоговую систему РФ. Налог был

введен 1 января 1992 года согласно Закону РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость". Введение НДС совпало с началом проведения широкомасштабной экономической реформы, внедрением в экономику рыночных отношений, переходом к свободным рыночным ценам на большинство товаров, работ и услуг.

2) Второй этап охватывает период с 1993 по 1995 годы. Для устранения негативных социальных последствий применения НДС ставки с 1993 года были снижены с 28% до 20% по производственным товарам и до 10% по отдельным видам продовольственных товаров и товарам детского ассортимента. В этот период проходило и развитие зачетного механизма при исчислении конечного налогового обязательства.

3) Третий этап (1995-2000 г.г.) - в этот период происходила адаптация налогообложения НДС применительно к отраслевым особенностям, при исчислении конечного налогового обязательства стала действовать общепринятая в мировой практике система налоговых вычетов. Тогда же ввели принятую в мире систему налогового учета НДС.

4) Четвертый этап (2001 - 2005 г.г.) - НДС функционирует на основе налогового закона прямого действия. В 2001 году вступила в силу глава 21 Налогового кодекса РФ «Налог на добавленную стоимость». С ее принятием законодательная база по НДС существенно улучшилась, исчезла необходимость существования многочисленных подзаконных актов по данному налогу неопределенного правового статуса. [2, стр.179]

5) Пятый этап (2006г. - по настоящее время) - с 1 января 2006 года произошло значимое событие в развитии НДС. Моментом определения налоговой базы стала наиболее ранняя из двух дат: - день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; - день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, исключена необходимость уплаты налога, как обязательного условия для получения права на налоговый вычет. [4 с. 155]

Таким образом, развитие НДС в различных странах прошло свой путь и происходило по-разному.

В Российской Федерации необходимость применения НДС была обусловлена следующими причинами: государственный бюджет испытывал сильнейший кризис и нуждался в пополнении, реализовать это пополнение можно было лишь через стабильные налоговые поступления; после развала СССР необходимо было присоединиться международному сообществу, в котором уже широко применялся НДС; и наконец сам переход к рыночной экономики требовал серьезных изменений в существовавшей налоговой системе.

1.2 Индивидуальный предприниматель как плательщик НДС

Индивидуальные предприниматели являются плательщиками налога на добавленную стоимость как указано в абз.3 ст. 143 НК РФ.

Но не стоит забывать, что все предприниматели, в первую очередь, являются просто физическими лицами. Совмещение двух юридических статусов в одном лице, каждому из которых свойственен абсолютно различный набор обязанностей и прав, не может не вызывать некоторого рода трудности. Поэтому с самого начала нужно прояснить данный вопрос.

В списке ключевых гражданских прав физических лиц Гражданском кодексе РФ имеется также и право на возможность заниматься предпринимательской деятельностью. В ГК РФ включены особые нормы, которые посвящены предпринимательству граждан. Ими, также, предусмотрено, что гражданин РФ имеет право осуществлять хозяйственную деятельность без надобности создавать юридическое лицо, другими словами будучи индивидуальным предпринимателем, с того самого момента когда он был зарегистрирован в налоговом органе в таком качестве.

Но, как показывает практика, граждане, то есть физические лица, зачастую не придерживаются правил, связанных с государственной регистрацией, даже в том случае, когда они фактически занимаются данной

деятельностью. Учитывая эти условия в ст. 23 ГК РФ предусмотрено, что такого рода предприниматель не может ссылаться в отношении произведенных им хозяйственных операций на то, что он якобы не является предпринимателем, и суд, в свою очередь, имеет право в отношении данных сделок использовать нормы, которые регулируют предпринимательскую деятельность[5].

Еще более строго и точно такой вопрос может быть решен Налоговым кодексом РФ. Определение индивидуальных предпринимателей, употребляемое только для целей использования налогового законодательства, находится в п. 2 ст. 11 НК РФ.

В НК РФ, так же как и в гражданском конкретно определено, что "физические лица, которые осуществляют предпринимательскую деятельность минуя образование юридического лица, но тем не менее не зарегистрировавшиеся как индивидуальные предприниматели в нарушение правил гражданского законодательства Российской Федерации, при выполнении обязанностей, которые были возложены на них настоящим Кодексом, не могут ссылаться на то, что они не считаются индивидуальными предпринимателями"[ст. 23, ГК РФ].

Уплата НДС в данном случае как раз и является одной из ключевых обязанностей, которые возложены на индивидуальных предпринимателей Налоговым кодексом РФ. Поэтому, для того чтобы правильно определить, имеется ли у физического лица обязанность связанная с уплатой НДС, с самого начала, нужно предельно точно понимать, что собой представляет "предпринимательская деятельность"[6].

Согласно ст. 2 ГК РФ "предпринимательской называется самостоятельная, исполняемая на свой риск деятельность, которая ориентирована на регулярное приобретение прибыли от передачи прав на товары, пользования имуществом, а также оказания услуг теми лицами, которые зарегистрированы в таком качестве в соответствии с законом". Но, как уже было сказано выше, для соблюдения налоговых обязательств, отсутствие

или наличие государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя не имеет значения[7].

Поэтому всякое физическое лицо, осуществляемое на свой риск операции, которые направлены на систематическое получение прибыли получаемой от продажи товаров (услуг, работ) или же от использования имущества, должно считаться предпринимателем, а следовательно, также и плательщиком НДС.

Частные предприниматели, также как и юридические лица, должны выплачивать НДС, но они имеют также и свои специфики в обложении этого вида налогом, связанные с их вышеуказанным двойственным положением. В отличие от лиц юридических уплачивать НДС, они обязаны лишь в том случае, когда совершают определенные действия в рамках занятия своей частной предпринимательской деятельностью. Поэтому, совершение индивидуальным предпринимателем каких-либо операций в других случаях (то есть в роли обычного физического лица) не приводит к появлению у него обязанности связанной с уплатой налога с таких операций, даже в том случае если последние в действительности могут быть объектом обложения НДС.

К примеру, согласно п. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения можно назвать стоимость каких-либо строительных работ, которые были выполнены налогоплательщиком для личного потребления. Вместе с тем такие работы, осуществленные физическим лицом на тех объектах, которые были предназначены для личного потребления, не облагаются НДС, даже в том случае если данное лицо является в тоже время также и индивидуальным предпринимателем. К примеру, у предпринимателя не появляется обязанность уплачивать налог, если он собственными силами строит для своих нужд дачный домик на его собственном дачном участке.

Рассмотрев особенности статуса Индивидуального Предпринимателя в качестве плательщиков НДС, которые связаны с их двойной гражданско-правовой природой, теперь рассмотрим другую их специфику, как одной из категорий лиц, признанных плательщиками НДС. В нынешнее время гл. 21 НК

РФ существуют единые правила взыскания, а также уплаты НДС, как для предпринимателей, так и для юридических лиц, практически без каких-либо специфик.

При этом отличительной чертой не только гл. 21, но и также других разделов части второй НК РФ, которые посвящены конкретному налогообложению, является то, что их положения все же изначально относятся исключительно к юридическим лицам. Поэтому целый перечень положений гл. 21 включает в себя нормы, которые трудно применить к индивидуальным предпринимателям в силу особенности ведения ими налогового учета, а также хозяйственной деятельности вообще.

Объект обложения НДС определяется ст. 146 НК РФ. Согласно ее п. 1 объектом обложения данным налогом считается:

1) реализация товаров (оказание услуг, работ) на территории Российской Федерации, учитывая реализацию предметов залога, а также передачу товаров (результатов осуществленных работ, или предоставление услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передачу имущественных прав. При этом для целей вычисления НДС реализацией считается также передача прав собственности на результаты осуществленных работ, товары, предоставление услуг на бесплатной основе;

2) передача на территории Российской Федерации товаров (оказание услуг, выполнение работ) для личных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (также через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. При этом стоит отметить, что предусмотренный этим подпунктом объект налогообложения следует отнести только лишь к деятельности организаций. Его можно применить лишь к тем налогоплательщикам, для которых является обязательным применение норм НК о налогообложении прибыли организаций, а индивидуальный предприниматель не считается плательщиком налога на прибыль организаций;

3) осуществление строительных работ для личного потребления. Как уже было сказано выше, выполнение индивидуальным предпринимателем

различного рода строительных работ для личных нужд также не создает объекта НДС. Объектами обложения НДС могут быть только лишь те строительные работы, которые были выполнены предпринимателем на объектах, предназначенных для употребления в его непосредственной предпринимательской работе;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Определение объекта обложения НДС, приведенное в НК РФ, кардинально отличается от экономического смысла такого налога, который вытекает из его названия. С экономической точки зрения объектом обложения НДС может быть заново созданная добавленная стоимость[6].

Такое явное различие в первую очередь связано с принятым в РФ способом взимания этого налога, а не изменением его основной сути. Употребляемый у нас способ взимания НДС утвержден законодательством как легче контролируемый, и технически более удобный. При таком способе расчета, а также изъятия некоторой части произведенной налогоплательщиком добавленной стоимости, сумма НДС, которая подлежит взносу в бюджет, считается как разница между суммами налога, которые получены от покупателей за реализованные им товары (оказание услуги, работы) а также суммами налога, по сути уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, товары, услуги), стоимость которых можно отнести на издержки производства и обращения.

Если говорить об объекте обложения НДС, стоит отметить, что ст. 146 НК РФ конкретно оговаривает также список тех операций, которые не считаются объектом налогообложения по НДС, а значит, при совершении которых этот налог не нужно уплачивать. В п. 2 ст. 146 указано, что в их число входят в первую очередь операции, которые указаны в п. 3 ст. 39 НК РФ (другими словами операции, которые не принято считать реализацией), а также имеются еще шесть таких случаев.

Понятное дело, что из различных объектов обложения НДС самыми распространенными считается как правило, реализация товаров (услуг, работ).

Но, как сказано в п. 1 ст. 146 НК РФ объектами обложения НДС считаются только операции по реализации, совершенные только лишь на территории России. В том случае, когда местом этой реализации будет территория какой-либо другой страны, то объекта налогообложения НДС по данным операциям не возникает.

Любой налог является установленным только лишь в том случае, когда в наличии имеются все значительные элементы налогообложения, учитывая также и налоговую базу. В соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ налоговой базой является стоимостная, физическая или же другая какая характеристика объекта налогообложения. Хотя без четкого определения, что такое налоговая база нет возможности высчитать сумму налога, налоговая база, сама по себе в отличие от объекта налогообложения, не обязывает налогоплательщика уплачивать налог.

Общие позиции вычисления налоговой базы, а также подсчета сумм НДС предусматриваются в ст. 153 НК РФ. В частности, там же указано, что при использовании налогоплательщиками при реализации (передаче, осуществлении, оказании для личных нужд) товаров (услуг, работ) разнообразных налоговых ставок, налоговая база должна быть обусловлена отдельно, по каждому из видов товаров (услуг, работ) которые подлежат обложению по различным ставкам. В случае применения одних и тех же ставок НДС налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, которые облагаемы по этой ставке [8].

В процессе определения налоговой базы прибыль от реализации товаров (оказанных услуг, выполненных работ) рассчитывается исходя из всей прибыли налогоплательщика, связанной с расчетами на оплату указанных товаров (оказанных услуг, выполненных работ), которые были им получены в финансовой или же в натуральной форме, включая также такой вид оплаты, как оплата ценными бумагами. В том случае, когда прибыль (расходы) налогоплательщика обозначена в зарубежной валюте, то при установлении налоговой базы она должна быть пересчитана в рубли, согласно курсу ЦБ РФ

на дату, которая соответствует моменту установления налоговой базы при реализации (передаче) прав на имущество, товаров (оказанных услуг, выполненных работ), которые установлены ст. 167 НК РФ, или же на дату конкретного осуществления расходов. При этом прибыль от предоставления прав на товары, а так же от оказанных услуг, и выполненных работ), которые предусмотрены пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ (другими словами выручка, которая связана с экспортом), полученная в зарубежной валюте, переводится в рубли согласно курсу ЦБ РФ на фактическую дату уплаты отгруженных товаров (оказанных услуг, а также выполненных работ). Указанные правила пересчета определены п. 3 ст. 153 НК РФ и используются, начиная с первого января 2006 г. Ранее в любом случае для пересчета выручки из зарубежной валюты в рубли брался только лишь курс ЦБ РФ по фактической дате реализации.

Данные корректировки обозначают, что налог с выручки, получаемый в зарубежной валюте, в случаях получения аванса необходимо будет пересчитывать два раза. Изначально при его получении налог должен быть выплачен в рублях в соответствии с курсом ЦБ РФ, который действовал на время зачисления авансовых сумм на счет в иностранной валюте. При следующей отгрузке товаров (оказанных услугах, выполненных работах) в счет этого аванса сумма выручки для расчета НДС должна быть пересчитана в рубли уже по тому курсу, который был действительным на момент отгрузки.

Все это является лишь самыми общими принципами обозначения налоговой базы по НДС, потому как правила установления налоговой базы очень сильно зависят от многих различных обстоятельств, в том числе от специфик реализации, совершенных налогоплательщиком или приобретенных на стороне имущественных прав, товаров (услуг, работ). Как правило, порядок ее определения, может быть зависим от:

- от разновидности осуществляемой деятельности (ст. ст. 156 и 157 НК РФ);
- от разновидности сделки (ст. ст. 155 и 158 НК РФ);

- от способа оплаты, избранной сторонами по определенной сделке (ст. ст. 162 и 167 НК РФ);

- от иных специфик деятельности, а также хозяйственных операций (сделок), которые были проведены предпринимателем [6. (ст. 159, 160 и 162.1 НК РФ)].

Сумма НДС по итогам всех налоговых периодов, необходимая для уплаты в бюджет, должна быть исчислена индивидуальным предпринимателем как совокупная сумма налога, которая была получена путем сложения величин НДС, подсчитанных по каждой из налоговых баз в отдельности, учитывая применяемые налоговые ставки, и уменьшенные в соответствии с суммой налоговых вычетов, которые предусмотрены [6. (ст. 171 - 172 НК РФ)].

НК РФ обозначены три ключевых налоговых ставки, а именно: 0%, 10% и 18%. Помимо этого, в некоторых обусловленных случаях, когда в налоговую базу уже внесена сумма НДС, могут использоваться такие ставки как расчетные. По правилам, которые установлены в п. 4 ст. 164 НК РФ, они должны быть рассчитаны как процентное соотношение налоговой ставки по отношению к налоговой базе, принятой за сто, а также увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. В результате, расчетные ставки можно рассчитать по следующим формулам (5) и (6):

$$\text{Расчетная налоговая ставка} = 18 : (100 + 18) \times 100\% \quad (5)$$

$$\text{или } 10 : (100 + 10) \times 100\%. \quad (6)$$

Хотя по операциям, которые облагаемы по нулевой ставке, так же как и по тем операциям, которые освобождены от налога, НДС не нужно уплачивать, эти операции имеют лишь принципиальное различие. По тем операциям, которые облагаются по нулевой ставке, суммы входящего НДС, уплаченные по товарам (услугам, работам) должны подлежать вычету. Связано это с тем, что по данным операциям в любом случае формируется налоговая база по НДС, и в процессе составления счетов-фактур в колонке "ставка НДС" необходимо указывать 0%. Что касается тех операций, которые избавлены от налогообложения, налоговая база не составляется вообще (при формировании

счетов-фактур в колонке "ставка НДС" нужно указывать "Без налога (НДС)", и потому суммы входящего НДС, которые были уплачены по товарам (услугам, работам), используемым для данных операций, не отнимаются, но в соответствии с законодательством их надобно относить на стоимость таких товаров (услуг, работ).

В Соответствии с п.1 статьи 164 НК РФ по ставке 0% процентов производится обложение:

1) товаров, которые вывезены в таможенном режиме вывоза, товаров, внесенных непосредственно под таможенный режим свободной таможенной зоны, а также работ (услуг), которые связаны с изготовлением, и реализацией данных товаров;

2) услуг связанных с перевозкой пассажиров, а также их багажа с тем условием, что пункт отправки или конечный пункт назначения пассажиров и их багажа находятся за пределами Р.Ф. при оформлении перевозок, в основе которых единые международные перевозочные документы;

3) товаров (услуг, работ) которые относятся к сфере космической деятельности;

4) драгоценных металлов, если налогоплательщики осуществляют их производство или добычу (при назначенных пп.6 п.1 статьи 164 НК РФ условиях);

5) товаров (услуг, работ) для официального употребления иностранными дипломатическими или же приближенных к ним представительствами;

Общим условием для ее использования является подтверждение должного права на ее использование. В соответствии со ст. 165 НК РФ при реализации товаров, которые указаны в пп. 1 - 6 и пп. 8 п. 1 ст. 164 НК РФ, для подтверждения законности употребления налоговой ставки 0% в налоговую инспекцию налогоплательщик обязан предоставить четкий перечень прямо предусмотренных для каждого конкретного случая документов.

Если за сто восемьдесят дней с того момента как было выполнено таможенное оформление, предпринимателем-экспортером все нужные

документы собраны небыли, тогда считается, что он не подтвердил реальность экспорта и обязан уплатить НДС по обычным ставкам, а именно 10% или же 18% соответственно.

Налоговая ставка 10% используется в четырех случаях, которые указаны в п. 2 ст. 164 НК РФ:

- 1) В случае передачи права собственности на продовольственные товары первой необходимости;
- 2) В случае передачи права собственности на товары для детей по перечню;
- 3) В случае передачи права собственности на товары периодических полиграфических изданий, а также книжной продукции;
- 4) В случае передачи права собственности, на товары, относящиеся к медицине.

При этом в данном пункте указано прямо, что коды каждого из видов продукции, содержащихся в нем, в соответствии с Всероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, должны быть установлены Правительством РФ. Постановлениями Правительства Российской Федерации от двадцать третьего января 2003 г. № 41 и от тридцать первого декабря 2004 г. N 908 были официально одобрены, поэтому, перечень видов периодической печатной продукции и книжной продукции, которая связана с образованием, научной деятельностью, а также культурой, облагаемых при их реализации НДС по ставке десять процентов и список кодов видов продовольственных товаров, и детских товаров, облагаемых НДС по налоговой ставке десять процентов.

В данных условиях в соответствии с письмом МНС России от двадцать восьмого января 2002 г. № ВГ-6-03/99 до утверждения Правительством РФ указанных выше кодов с первого января 2002 г. при реализации медицинских средств, а также изделий медицинского характера в целях употребления десяти процентной налоговой ставки необходимо руководствоваться кодами только

Всероссийского классификатора продукции, которые перечислены в Письме Госналогслужбы России и Минфина России от десятого апреля 1996 г. N N ВЗ-4-03/31н, 04-03-07.

Налогообложение должно осуществляться по налоговой ставке восемнадцать процентов в случаях, которые не указаны в п. 1, 2 и 4 ст. 164 НК, иными словами по всем остальным действиям, в отношении которых не используются налоговые ставки 0, 10% а также расчетные ставки.

В случае изменения в законодательстве ставки налога, продавцом при реализации товаров (оказании услуг, выполнении работ) независимо от того было ли поступление оплаты за указанные товары (услуги, работы) счета-фактуры должны быть выставлены покупателям с указанием конкретной налоговой ставки, которая действовала именно на дату отгрузки.

Момент установления налоговой базы при реализации (передаче) товаров (услуг, работ) является одним из важнейших вопросов связанных с налогообложением по НДС.

В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом установления налоговой базы, если иное не учитывается п. п. 3, 7 - 11, 13 - 15 той же статьи, является самая ранняя из последующих дат:

1) дата отгрузки (передачи) прав на имущество, товары (оказанные услуги, выполненные работы);

2) дата оплаты, частичной оплаты в счет последующих поставок товаров (оказания услуг, выполнения работ), а также при передаче имущественных прав.

Поэтому, если отгрузка товаров (услуг, работ) покупателю совершается до того момента когда они были оплачены, каждый налогоплательщик должен уплатить НДС конкретно в момент отгрузки.

Если же от покупателя предварительно была получена оплата, а именно частичная оплата, то НДС должен быть начислен в момент ее получения. Последующие действия налогоплательщика определяются п. 14 ст. 167 НК РФ. Там сказано, что если моментом установления налоговой базы является дата

уплаты, частичной уплаты последующих поставок товаров (оказания различного рода услуг, осуществления работ) или же передачи прав на имущество, то на дату отгрузки товаров (оказания различного рода услуг, выполнения работ) или на дату передачи прав на имущество, в счет поступившей оплаты осуществленной ранее, частичной оплаты у налогоплательщика также появляется момент установления налоговой базы [9].

Ранее в п. 3 ст. 167 НК РФ было сказано, что передачу права собственности без отгрузки или же перевозки товара можно приравнять к его реализации. Но сейчас слово "реализация" исправлено на слово "отгрузка". Хотя это и небольшое, но, тем не менее, очень важное по смыслу определение. Для самого п. 3 такая поправка не имеет слишком большого значения, но, она важна для правильного понимания такого термина как "отгрузка", который был использован законодателем в ст. 167 НК РФ, с моментом которой Налоговый Кодекс РФ связывает необходимость налогоплательщика обозначить налоговую базу, а также начислить с нее НДС.

Но, применяемое налоговыми органами истолкование данной налоговой нормы, как считает большинство налоговых специалистов, не бесспорно. Такая позиция основана на том, что в соответствии со ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС является как раз реализация, другими словами переход права собственности на товары. Что касается налоговой базы, то данный элемент является только стоимостным определением объекта налогообложения, и которая также не может быть его дополнением или же устанавливать какой-либо особый порядок его определения (п. 1 ст. 53 НК РФ). По этому, требования связанные с уплатой НДС до того момента, пока не возник объект налогообложения, недопустимы.

Хотя, безусловно, в данном случае в самой гл. 21 НК РФ законодателю нужно было бы более четко определить, что следует понимать под определением "отгрузка". Ведь в действительности, нельзя же фактически применить этот термин и начислить НДС по самому факту отгрузки (передачи) имущества, выполняемой в рамках договоров, в принципе не

предопределяющих перехода права собственности от лица, которое передает имущество, к тому лицу, которое его получает (к примеру, договора залога хранения, комиссии и т.д.). Правда, в своих объяснениях фискальные органы говорят, что сам факт отгрузки призывает налогоплательщика начислить НДС с нее, только в том случае если такая отгрузка приведена соответствии с договорами, предусматривающими переход права собственности на отгружаемые товары. В случае передачи товаров комиссионеру у комитента днем отгрузки товаров правильно считать дату первого по времени составления первичного документа, который оформлен на их последнего покупателя (заказчика), или перевозчика.

Поэтому, если налогоплательщик, подписывающий договоры купли-продажи со своеобразным переходом права собственности, не желает рисковать, то он обязан исчислять НДС в соответствии с ними исходя из положения налоговых органов. При этом у налогоплательщика может появиться также вопрос о том, как ему правильно заполнить декларацию, так как в ее разделе нет для данного случая отдельной строчки, но, тем не менее, сумма НДС должна находиться в общем "итоге начисленных сумм". Сумму, получившуюся путем исчисления с такой отгрузки НДС необходимо указывать в п. 1 этого раздела, хотя это и не в соответствии со смысловым содержанием этого пункта, отмеченного как "Реализация товаров (работ, предоставляемых услуг), а также передача прав на имущество".

Хотелось бы сказать, что впервые в Налоговых органах России в п. 12 ст. 167 НК РФ внесли такой термин как - "учетная политика в целях налогообложения". Ее основной функцией до 2006 г. была фиксация именно определенного налогоплательщиком "момента установления такого элемента как налоговая база". Этот пункт обязывал индивидуальных предпринимателей уведомить налоговые органы об этом выборе [10].

Хотя такое суждение как "учетная политика" в сфере налогообложения и не раскрыто в ст. 167 НК РФ, но все же, оно являлось более обширным, чем просто определение того момента когда была установлена налоговая база. Она

также может определять ряд особенных учетных механизмов, дающих возможность налогоплательщику, верно рассчитать налог в тех ситуациях, когда НК РФ предопределяет иные способы решения определенного вопроса или же вообще не содержит в себе четкого указа на механизм практической реализации тех или других находящихся в нем налоговых норм. В виде конкретного образца случаев, когда налогоплательщикам надобно закрепить те или другие используемые ими учетные записи, можно привести требование, связанное с отдельным учетом операций, которые подвергаются обложению НДС, а также те которые не подвержены данному виду налогообложения, и при реализации экспортных операций и также на внутреннем рынке. Поэтому такой термин как "учетная политика" было все же оставлено законодателями также и по прошествии 2006 г., когда момент обоснования налоговой базы стал одним, для каждого налогоплательщика. К сожалению, действующая ныне редакция п. 12 ст. 167 НК РФ говорит о необходимости наличия учетной политики, а также дает описание правил ее принятия и использования только лишь для юридических лиц. В результате, предприниматели не имеют четко обусловленной в гл. 21 НК РФ необходимости ее иметь. На вопрос, почему законодатель все-таки сделал такое разделение, пока ответа нет.

Но, если в деятельности предпринимателя появляются описанные выше моменты, которые вызывают сложность в исчислении НДС, ему также было бы разумно создать такой документ, а также использовать его по правилам п. 12. Это не только не ограничит его права, но и, наоборот, как показывает практика, сможет помочь ему отстоять свою позицию в том случае, если вдруг возникнут какие-либо споры с налоговыми органами, в том числе это касается передачи дела в суд. Это подтверждено также тем фактом, что в п. 2 ст. 11 части первой НК РФ есть самостоятельное определение этого понятия, которое является общим для каждой категории налогоплательщиков, как индивидуальных предпринимателей, так и юридических лиц.

Согласно ему учетная политика в сфере налогообложения – представляет собой выбранную налогоплательщиком совокупность

допускаемых НК РФ способов (методов) установления доходов, а также расходов, их признания, оценки, а также распределения, и учета других нужных для этих целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика [11].

1.3. Исполнение обязанностей по уплате НДС

Для расчета суммы НДС подлежащей к уплате в бюджет необходимо сумму НДС предъявленного покупателям (т.е. налога исчисленного с суммы всех реализаций предприятия в данном отчетном периоде) уменьшить на сумму налога уплаченного поставщикам, при условии, что первичные документы оформлены верно. Это значит, что если товар будет продаваться по закупочной цене или даже по цене ниже закупочной, то обязанность по уплате НДС не возникнет из-за отсутствия самого объекта налогообложения – добавленной стоимости. При условии, когда сумма начисленного налога меньше суммы полагающихся вычетов – сумма разницы подлежит возмещению из бюджета, либо зачету на следующий период. Это самое важное отличие НДС от налога на продажу, распространенного в Европейских странах. Главной особенностью налога на добавленную стоимость являются вычеты. То есть налог уплаченный поставщику в бюджет уплачиваться уже не будет, его заплатит поставщик.

Методика расчета данного налога по российскому законодательству в подавляющем большинстве случаев строится по принципу первоначального исчисления налога со всей суммы реализации и только после этого налогоплательщик может сделать налоговые вычеты, жестко ограниченные различными условиями. Иногда, принятие НДС к вычету откладывается на какое-то время, иногда, вычеты просто запрещены налоговым законодательством.

Налогоплательщики НДС в соответствии с законодательством РФ представлены на схеме 1.



Схема 1 –Плательщики НДС.

Налогоплательщики НДС обязаны встать на учет в налоговых инспекциях.

Организации и предприниматели подлежат постановке на налоговый учет:

- по месту нахождения организации;
- месту нахождения обособленных подразделений организации;
- месту жительства физического лица;
- месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах как налогоплательщики НДС по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации.

Освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС - это право:

- 1) не платить НДС по операциям на внутреннем российском рынке в течение 12 календарных месяцев;
- 2) не представлять декларации по НДС в налоговую инспекцию.

Освобождение от уплаты НДС не распространяется на операции по ввозу товаров в РФ и не освобождает от обязанностей налогового агента по НДС. Поэтому, даже если предприятие и освобождены от обязанностей налогоплательщика НДС, заплатить налог на таможне и исполнить обязанности налогового агента по операциям придется.

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены организации и предприниматели с небольшими оборотами по реализации.

Общая сумма их выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 млн. руб. без учета НДС. Причем полное отсутствие выручки за три последовательно прошедших календарных месяца не препятствует применению освобождения.

Не может быть сразу освобождена от уплаты НДС, вновь созданная организация. Ведь для получения права на освобождение необходимо определить выручку за три месяца.

Также не могут воспользоваться этим правом лица, реализующие только подакцизные товары. Подакцизными признаются товары, операции с которыми облагаются акцизами.

Если руководство предприятия приняло решение получить освобождение от НДС, необходимо оповестить налоговую инспекцию по месту учета. Делается это не позднее 20 числа месяца с которого освобождение начало применяться. Случаи когда предприятие теряет право не платить НДС:

- если общая выручка за три месяца переступила порог 2 млн. рублей.;
- если предприятие начнет реализацию подакцизных товаров без отдельного учета.

В таких случаях право на освобождение утрачивается с 1-го числа месяца, в котором произошло указанное превышение или были реализованы подакцизные товары. По истечении 12 календарных месяцев применения освобождения предприятие должно принять одно из двух решений:

- 1) о продлении использования права не платить НДС на следующие 12 календарных месяцев;
- 2) об отказе от использования такого права.

Обязанность заплатить налог возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. К объектам налогообложения относится:

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ. К данной реализации относится передача на возмездной основе права собственности на товар, передача на возмездной основе результатов

выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд облагается НДС только в том случае, когда расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Кроме того, объект налогообложения по НДС возникает, если происходит передача приобретенного для собственных нужд имущества (например, чайника) структурным подразделениям.

3. Выполнение СМР для собственного потребления. [34, с. 21]

К строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления (хозяйственным способом), относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, а также работы, выполненные подрядными организациями по собственному строительству. Иными словами, СМР для собственного потребления - это работы, которые выполняет налогоплательщик самостоятельно для себя. Поэтому, если строительно-монтажные работы для вас выполняют исключительно подрядные организации, то объекта налогообложения у вас не возникает.

4. Ввоз товаров на территорию РФ.

Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации - это фактическое пересечение товарами таможенной границы и все последующие предусмотренные Таможенным кодексом РФ действия с товарами до их выпуска таможенными органами.

Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС. [2]

К этим операциям относятся:

1. Операции, которые не признаются реализацией.

1.1. Обращение российской или иностранной валюты.

1.2. Передача основных средств, нематериальных активов организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации.

1.3. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

1.4. Передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

1.5. Передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению.

1.6. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

1.7. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

1.8. Передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации.

1.9. Изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада.

2. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению

указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению.

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

4. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае.

5. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственными и муниципальными учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

6. Операции по реализации земельных участков (долей в них).

7. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

8. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала.

9. Реализация российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

10. С 1 января 2010 г. - оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование государственного (муниципального) имущества.

Реализация товаров (работ, услуг) только тогда облагается НДС, когда совершается на территории Российской Федерации.

Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если:

а) товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

б) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Товаром для целей налогообложения признается любое имущество (за исключением имущественных прав), реализуемое либо предназначенное для реализации. В том случае, если товар, продаваемый российским налогоплательщиком, находится на территории другого государства, обязанностей по исчислению НДС с выручки от реализации такого товара у продавца не возникает

Место реализации работ (услуг) может определяться: [34, с. 19]

- по месту деятельности лица, которое эти работы (услуги) выполняет (оказывает);
- по месту нахождения имущества, в отношении которого работы (услуги) выполняются (оказываются);
- по месту выполнения (оказания) работ (услуг);
- по месту нахождения покупателя этих работ (услуг);
- по месту нахождения пункта отправления (назначения)

При исчислении налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость огромное значение для налогоплательщиков имеет правильность определения налоговых вычетов, так как помимо общих условий их применения налоговое законодательство выделяет ряд особенностей, которые необходимо учитывать во избежание нежелательных последствий - ответственности за неуплату (неполную уплату) сумм налога в бюджет.

Общая сумма НДС, исчисленная налоговым агентом к уплате в бюджет, уменьшается на следующие суммы налога, принимаемые к вычету (возмещению) суммы НДС:

- предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав;
- уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

- уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления;

- уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, а также при выполнении работ (оказании услуг) в случае возврата товаров продавцу или отказа от этих товаров (работ, услуг);

- уплаченные в бюджет покупателями - налоговыми агентами;

- исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг);

- исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для личных нужд;

- предъявленные подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств;

- восстановленные акционером при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал.

Для включения налога в вычеты необходимо выполнение налогоплательщиком определенных условий, которые можно разделить на общие и особые.

К общим условиям применения налоговых вычетов можно отнести следующие:

- товар (работа, услуга), имущественные права, приобретенные для операций, облагаемых НДС;

- товар (работа, услуга), имущественные права, принятые к бухгалтерскому учету;

- счет-фактура поставщика, оформленный должным образом, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой [15].

Особые условия применения налоговых вычетов по НДС продиктованы необходимостью уплаты НДС при совершении налогоплательщиком определенных хозяйственных операций. К особым условиям применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость относятся:

- уплата налога покупателями - налоговыми агентами. Для получения налогового вычета по НДС необходимо, чтобы он являлся налогоплательщиком НДС, а товары (работы, услуги), имущественные права были приобретены для осуществления налогооблагаемых операций, в то же время сумма НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам была удержана из средств, перечисленных налогоплательщику (иностранной компании или арендодателю федерального или муниципального имущества), и уплачена в бюджет;

- уплата продавцами в бюджет исчисленных ими с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей. Аналогичные правила о применении налогового вычета распространяются и на ситуации, при которых стороны расторгают (изменяют) договор, по которому покупатель перечислил поставщику оплату, частичную оплату под предстоящую поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), до момента уплаты налога в бюджет.

У продавца, получившего сумму оплаты, частичной оплаты, в общем случае возникает обязанность по исчислению НДС. При этом продавец обязан выписать счет-фактуру, зарегистрировать его в книге продаж и уплатить сумму НДС в бюджет до 25-го числа, следующего за налоговым периодом, в котором была получена сумма вышеназванной оплаты. Однако в случае расторжения договора поставки и возврата покупателю денежных средств суммы НДС, уплаченные в бюджет с оплаты, частичной оплаты, подлежат вычету в полном объеме после отражения в бухгалтерском учете соответствующих операций по корректировке (но не позднее одного года с момента расторжения договора); - уплата продавцом в бюджет при реализации товаров предъявленных покупателю сумм налога в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Для получения этого налогового вычета необходимо, чтобы в учете была произведена необходимая корректировка НДС, и с момента возврата товара

прошло не более одного года. На практике много вопросов возникает в связи с возвратом товаров, поэтому следует рассмотреть применение вычетов по этим операциям более подробно.

Покупатель, который возвращает некачественный товар, не должен выставить счет-фактуру при возврате товара, так как при возврате некачественного товара не происходит реализации товара.

Продавцу в данном случае необходимо сделать соответствующие исправительные записи в счете-фактуре, выписанном им при отгрузке товара покупателю. После внесения записей в бухгалтерский учет поставщик имеет право принять к вычету НДС, предъявленный ранее покупателю и уплаченный в бюджет[16].

Возврат качественного товара поставщику возможен лишь путем обратной реализации, так как в этом случае возвращается товар, право собственности на который уже перешло от поставщика к покупателю. Если покупатель купит у поставщика качественный товар и последний надлежащим образом исполнит свои обязательства по договору поставки, то оснований для отказа от части товара и возврата его поставщику у покупателя нет. Поэтому такое соглашение будет свидетельствовать о возникновении между сторонами нового обязательства, при котором покупатель будет выступать в качестве продавца принадлежащего ему товара, а продавец - в качестве покупателя этого товара. Между сторонами возникнет новый договор поставки.

Соответственно, у покупателя возврат товара будет отражаться в учете как обычная реализация с использованием счета 90 "Продажи". Принятие поставщиком к вычету сумм НДС по возвращенным товарам осуществляется в соответствии с общим порядком, а именно: по мере их получения от покупателя при обязательном наличии счета-фактуры, подтверждающего стоимость возвращенных товаров, с соответствующей регистрацией в книге покупок. Возможность принять к вычету "входной" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) не увязывается гл. 21 НК РФ с отнесением

стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в состав расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций. Такое требование устанавливается НК РФ лишь в отношении нормируемых расходов, вычеты НДС по которым осуществляются только в части расходов, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (п. 7 ст. 171 НК РФ). Поэтому суммы "входного" НДС должны приниматься к вычету независимо от того, учитывается стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) в составе расходов для целей налогообложения прибыли или нет, за исключением случаев, когда произведенные расходы не имеют никакой связи с деятельностью налогоплательщика. В случае если в соответствии с гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Таким образом, суммы налога, уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, включаются в налоговые вычеты [18].

При этом налогоплательщик должен выполнять следующее правило: командировочные и представительские расходы должны быть связаны с производственной деятельностью организации. Кроме того, в части командировочных расходов налоговый вычет может быть предоставлен только в отношении расходов на проезд, включая расходы на пользование постельными принадлежностями, и расходов по найму жилого помещения.

Особенностью вычета по командировочным расходам является то, что основанием для его получения служат документы, отличные от счета-фактуры: проездной документ, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой, и является документом, подтверждающий фактическую уплату суммы этого налога, и может служить основанием для принятия к вычету сумм НДС, уплаченных перевозчику. Если приобретенные товары (работы, услуги) не предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС, то суммы

"входного" НДС по таким товарам (работам, услугам) к вычету не принимаются. Эта норма прописана в ст. 170 НК РФ.

Восстановление НДС

Суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам и услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях:

Восстановление НДС (п.3 ст. 170 НК РФ)

1. В случае передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов, восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению в соответствии с настоящим подпунктом, не включаются в стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации в порядке установленном главой 21 НК РФ. При этом сумма восстановленного НДС указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

2. В случае дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов и имущественных прав для осуществления операций, указанных в п.2 ст.170 НК РФ за исключением операции, предусмотренной пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ:

- выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории РФ российскими авиационными предприятиями в рамках миротворческой деятельности и осуществления международного сотрудничества в разрешении международных проблем гуманитарного характера в рамках ООН (в отношении воздушных судов, двигателей и запасных частей к ним);

- передачи основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества, имущественных прав "правопреемнику" (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц;

- передачи имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

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

Суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ [19].

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ.

При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с главами 26.2 и 26.3 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам в порядке, предусмотренном настоящей главой, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Положения настоящего пункта не применяются в отношении налогоплательщиков, переходящих на специальный налоговый режим в соответствии с главой 26.1 НК РФ;

3. В случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, восстановление сумм НДС производится покупателем в том налоговом периоде, в котором суммы НДС по приобретённым товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету в порядке, установленном НК РФ, или в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм, частичной оплаты, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

4. В случае изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, восстановлению подлежат суммы НДС в размере разницы между суммами налога, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав до и после такого уменьшения.

Восстановление сумм НДС производится покупателем в налоговом периоде, на который приходится наиболее ранняя из следующих дат:

- дата получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), полученных имущественных прав;

- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при изменении в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

5. В случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ, Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету.

Восстановление сумм налога производится в налоговом периоде, в котором осуществляется отгрузка товаров (выполнение работ, оказание услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ [20].

Восстановленные суммы НДС подлежат вычету (за исключением сумм налога, восстановленных в соответствии с пп. 6 п. 3 ст. 170 РФ) в соответствующем налоговом периоде, на который приходится момент определения налоговой базы по операциям по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ, с учетом особенностей, установленных ст. 167 НК РФ.

6. В случае получения налогоплательщиком субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога, а также на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в соответствии с настоящим подпунктом, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ. [21].

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с Налоговым Кодексом, момент определения налоговой базы которых, относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, исчисляется отдельно по каждой такой операции в соответствии с порядком, установленным налоговым законодательством [22].

Особый порядок налогообложения установлен при перемещении товаров через российскую таможенную границу при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии с международным договором. В этом случае взимание налога с товаров, ввозимых из такого государства, должны осуществлять налоговые органы. Объектом налогообложения в этом случае считается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на российскую территорию, включая затраты на их доставку до границы. Налог должен быть уплачен в бюджет одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после ввоза товаров в Россию.

Определенные особенности исчисления и уплаты налога имеются у организаций, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные в другом регионе России и не являющиеся самостоятельными плательщиками налога. Эта организация уплачивает налог по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений. При этом важно установить, какую долю суммы налога следует уплатить по месту нахождения обособленного подразделения.

Уплата НДС в бюджет производится по итогам каждого налогового периода, исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ и услуг) за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом на основании документа [23].

Налогоплательщики (налоговые агенты), в том числе индивидуальные предприниматели, освобожденные от исполнения обязанностей, связанных с исчислениями уплатой НДС, и освобожденные от налогообложения операций, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета

соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Конкретные сроки установлены российским налоговым законодательством для возмещения, зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога. Эти суммы направляются в течение трех календарных месяцев, следующих за отчетным налоговым периодом, на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов, на уплату пени, погашение недоимки или сумм санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговым органам предоставлено право, осуществлять зачет самостоятельно, но они должны в течение 10 дней сообщить о проведенном зачете налогоплательщику. По истечении трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, должна быть возвращена налогоплательщику на его счет в банке по его заявлению. В течение двух недель после получения указанного заявления налоговый орган должен принять решение о возврате указанной суммы налогоплательщику и в тот же срок направить это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства, который и осуществляет возврат указанных сумм в течение двух недель. При нарушении указанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из одной 360-ой ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

Порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0% является обязательным для всех организаций. Документы представляются налогоплательщиками для обоснованности применения ставки 0% одновременно с представлением налоговой декларации. Документы, подтверждающие обоснованность применения, налоговой ставки 0% и налоговых вычетов при реализации товаров на экспорт, представляются налогоплательщиками в налоговые органы в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными

таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта или транзита. Столь длительный срок возмещения объясняется тем, что в течение его налоговый орган должен осуществить проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов [24].

В случае если налоговым органом принято решение об отказе в возмещении всей суммы или ее части, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

Если в течение установленного срока такое решение не вынесено или оно не представлено налогоплательщику, то налоговый орган обязан принять решение о возмещении части суммы, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В том случае, если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по налогам, а также задолженность по штрафам, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке. Это решение налоговые органы принимают самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику [25].

Таким образом, одна из важнейших обязанностей предприятия состоит в формировании своевременной, полной и достоверной информации о доходах, расходах и объектах налогообложения для исчисления и исполнения налоговых обязательств в установленном порядке. Для этого необходимо:

- своевременно и полностью отражать объекты налогообложения в соответствии с действующим законодательством;
- правильно исчислять по всем объектам налогообложения в натуральном и денежном измерителях налогооблагаемые показатели (налоговой базы);
- своевременно, полно, достоверно отражать информацию о налогооблагаемых показателях в бухгалтерском учёте и отчетности;
- применять законно-допустимые методы налогового планирования.

1.4 Нововведения по НДС в 2015-2016 гг.

С 1 января 2015 года вступили в силу сразу несколько выгодных поправок по НДС. Вычеты стало безопасно переносить на следующие кварталы, на пять дней увеличился срок для сдачи отчетности, больше не надо нормировать вычеты по рекламным расходам и вести журнал учета счетов-фактур. В то же время законодатели ужесточили порядок заполнения декларации — теперь в нее надо включать данные обо всех полученных и выставленных счетах-фактурах.

На пять дней увеличился срок, отведенный для подготовки декларации по НДС. Теперь отчитываться можно не до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, а по 25-е включительно. Сдвинулся и срок для уплаты налога. Теперь его надо перечислять в бюджет равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за кварталом (п. 1, 5 ст. 174 НК РФ в ред. Федерального закона от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ). Компании на спецрежимах, которые выставляют счета-фактуры с НДС, тоже могут платить налог на пять дней позже, чем раньше. Новый срок — не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом [26].

Больше не нужно вести журнал учета счетов-фактур. С 2015 года журнал учета счетов-фактур должны вести только посредники и только если они действуют от своего имени. Начиная с I квартала 2015 года большинство компаний больше не должны вести журнал учета выставленных и полученных счетов-фактур (п. 3 ст. 169 НК РФ). Теперь он обязателен только для посредников (п. 3.1 ст. 169 НК РФ). Не важно, работают они на общей системе или спецрежиме. Под посредниками в данном случае понимаются: комиссионеры и агенты, которые реализуют либо приобретают товары, работы или услуги от своего имени; застройщики; компании, которые работают по договору транспортной экспедиции и учитывают в доходах только посредническое вознаграждение.

Таким компаниям нужно регистрировать в журнале учета счета-

фактуры, выставленные и полученные в рамках посреднической деятельности. При этом счет-фактуру на комиссионное вознаграждение отражать в журнале учета не нужно.

Теперь можно без риска переносить вычеты на будущие кварталы. По новым правилам компания вправе заявить вычет в течение трех лет после того, как приняла на учет товары, работы или услуги (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). То есть стало безопасно переносить вычеты НДС на следующие кварталы. Например, в ситуации, когда компания не хочет заявлять в декларации возмещение. Или старается придерживаться безопасной доли вычетов.

Раньше налоговики считали, что НДС нужно принимать к вычету только в том периоде, в котором выполнены все необходимые условия: компания получила счет-фактуру и поставила товары на учет. Чтобы заявить вычет позже, нужна уточненка (письмо фнс России от 30 марта 2012 г. № ЕД-3-з/Ю57).

Часто бывает, что счет-фактура приходит в компанию уже после окончания того квартала, в котором товары приняты на учет. В этом случае трехлетний срок, в пределах которого можно переносить вычеты, безопаснее все равно считать с постановки товаров на учет. Так сказано в новых правилах. Другой подход приведет к доначислениям[27].

Поправки распространяются только на два вида вычетов. Первый — это вычет налога, предъявленного поставщиками товаров, работ или услуг. Второй — вычет НДС, который компания платит при ввозе товаров (п. 2 ст. 171 НК РФ). Другие вычеты переносить рискованно. Это касается, например, сумм НДС, которые принимают к вычету компании — налоговые агенты.

Кроме того, трехлетний срок не действует при возврате покупателем товаров или если поставщик возвращает клиенту аванс. В этом случае продавец вправе принять к вычету начисленный ранее НДС в течение года после возврата или отказа покупателя от товаров (п. 4 ст. 172 НК РФ).

С 1 января действуют выгодные правила для вычетов по опоздавшим счетам-фактурам. Если счет-фактура пришел после окончания отчетного квартала, но до срока сдачи декларации, у компании есть выбор. Первый

вариант — заявить вычет в декларации за тот квартал, в котором компания приняла на учет товары по опоздавшему счету-фактуре (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). Второй — включить вычет в декларацию за тот квартал, в котором получен счет-фактура. Либо в любом следующем периоде в пределах трехлетнего срока

Нормировать надо только вычеты по представительским. С 1 января компании могут без риска полностью принимать к вычету НДС по рекламным расходам, а также любым другим нормируемым расходам, за исключением представительских.

По новым правилам вычеты можно заявить по представительским и командировочным затратам, которые компания учитывает при расчете налога на прибыль (п. 7 ст. 171 НК РФ). Из этого можно сделать вывод, что в отношении сверхлимитных представительских и командировочных расходов вычет по-прежнему заявить нельзя. Для остальных расходов подобных ограничений теперь не прописано.

Таким образом, ориентироваться на лимит нужно только по представительским расходам. Ведь для командировочных сейчас нет никаких нормативов. До 2015 года чиновники требовали нормировать вычеты по любым расходам, для которых в налоговом учете установлены лимиты (письмо Минфина России от 13 марта 2012 г. № 03-07-11/68).

В декларации нужно приводить данные о каждом счете-фактуре. С отчетности за I квартал 2015 года декларацию по НДС нужно будет сдавать по новой форме. В нее теперь будут включаться данные из книги продаж и книги покупок (п. 5.1 ст. 174 НК РФ).

Конкретно в разделах 8 и 9 декларации нужно будет приводить данные по каждому выставленному и полученному счету-фактуре. Даже если их много тысяч. По этим данным инспекторы будут сопоставлять показатели отчетности поставщика и покупателя. Налог, начисленный продавцом, должен равняться сумме вычета НДС у покупателя. Если сумма вычета окажется больше начисленного налога, инспекторы запросят у покупателя или у поставщика пояснения, счета-фактуры, первичку и другие документы. Конечно,

расхождения могут иметь объективные причины. Например, из-за округлений. Сейчас чиновники обсуждают вопрос о допустимой сумме погрешности. Но несовпадения также возможны из-за обычных ошибок при вводе данных в книгу продаж или книгу покупок. Нужно оптимизировать этот процесс так, чтобы исключить или хотя бы минимизировать такие ошибки. Ведь иначе они перекочат в декларацию.

Посредники теперь дополнительно заполняют разделы 10 и 11 декларации. Речь идет о комиссионерах, агентах, которые приобретают или реализуют товары, работы, услуги от своего имени, застройщиках, а также компаниях, действующих по договору транспортной экспедиции. Такие организации должны приводить в декларации данные из журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (п. 5.1 ст. 174 НК РФ).

Посредник, который применяет упрощенную систему или вмененку и не является налоговым агентом по НДС, отчитываться по этому налогу не должен. Тем не менее обязан вести и передавать в налоговую инспекцию электронный журнал учета счетов-фактур, выставленных и полученных в рамках посреднической деятельности. Сдавать журнал учета счетов-фактур налогоплательщикам посредник должен не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом (п. 5.2 ст. 174 НК РФ).

Большинство компаний должны сдавать декларацию по НДС в инспекцию в электронном формате по ТКС. Это относится не только к компаниям на общем режиме, но и к организациям на УСН или ЕНВД, которые выставляют покупателям счета-фактуры с НДС.

Отчетность в бумажной форме вправе сдавать только организации на спецрежимах, которые удерживают НДС в качестве налоговых агентов. И только при условии, что численность работников компании за предыдущий год не превышает 100 человек (п. 3 ст. 80 НК РФ). Но и такие компании должны отчитываться в электронной форме, если одновременно они выставляют или получают счета-фактуры с НДС в качестве посредников. То есть комиссионеров, агентов, действующих от своего имени, застройщиков,

экспедиторов, которые учитывают в доходах только посредническое вознаграждение (п. 5 ст. 174 НК РФ).

В новых разделах 8 и 9 декларации надо приводить данные по каждому выставленному и полученному счету-фактуре. Раздел 8 включает показатели книги покупок, раздел 9 — книги продаж, за исключением наименования поставщика, покупателя и посредника.

В разделе 8, как и в других новых разделах, введена строка 001 «Признак актуальности ранее представленных сведений». Но в отчетности за I квартал этот реквизит заполнять не нужно, так как он предназначен только для уточненных деклараций. В других строках раздела 8 будут зафиксированы те же данные, которые приведены в книге покупок.

В разделе 9 надо привести данные книги продаж по каждому выставленному счету-фактуре.

Компании на упрощенке или вмененке, которые являются налоговыми агентами, вправе сдавать декларацию по НДС на бумаге. Речь, в частности, о тех компаниях, которые на территории России покупают товары у иностранной организации (п. 2 ст. 161 НК РФ). Либо арендуют государственное или муниципальное имущество (п. 3 ст. 161 НК РФ).

Таким компаниям безопаснее заполнить книгу продаж и раздел 9 декларации. Объяснение такое. Из Налогового кодекса РФ следует, что книгу продаж ведут только плательщики НДС (п. 3 ст. 169 НК РФ). Но из правил ведения книги продаж можно сделать вывод, что налоговые агенты должны регистрировать счета-фактуры в книге продаж (п. 3 Правил ведения книги продаж, утв. постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137). И эти правила не содержат исключений для компаний на спецрежимах.

Посредники помимо разделов 8 и 9 заполняют еще два новых раздела — 10 и 11. Это относится к комиссионерам, агентам, действующим от своего имени, застройщикам, а также экспедиторам, которые учитывают в доходах только посредническое вознаграждение (п. 5.1 ст. 174 НК РФ).

В разделе 10 содержатся сведения о выставленных счетах-фактурах из части 1 журнала учета. А в разделе 11 — показатели полученных счетов-фактур, которые содержатся в части 2 журнала учета, за исключением наименований продавца и покупателя.

Данные разделов 10 и 11 существенны для проверки декларации. Ведь показатели журнала учета создают взаимосвязь между книгой продаж поставщика и книгой покупок клиента. Если посредник неправильно заполнит журнал учета счетов-фактур, то покупателю понадобится составлять пояснения для инспекторов.

Раздел 12 предназначен для компаний на спецрежимах, выставяющих покупателям счета-фактуры с НДС. А также организаций на общем режиме, которые по необлагаемым операциям составляют счета-фактуры с налогом. В этом разделе фиксируются данные строк 1, 66, 7, граф 5, 8 и 9 каждого счета-фактуры. То есть номер и дата счета-фактуры, ИНН/КПП покупателя, код валюты, стоимость реализованных товаров, работ или услуг без учета налога, сумма налога и стоимость товаров с НДС [28].

Таким образом, все основные изменения по налогу на добавленную стоимость произошли с 1 января 2015 года. Эти изменения пошли на пользу налогоплательщикам и значительно упростили процедуру исчисления и уплаты налога. В частности теперь можно принять всю сумму НДС по рекламным расходам, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур теперь обязателен только для посредников, но в то же время теперь все данные по счетам-фактурам указываются в декларации. Так же на 5 дней сдвинуты сроки сдачи отчетности и уплаты НДС.

Основные изменения по НДС с 2015г. в сравнении с действующим ранее законодательством приведены в таблице 2.

Таблица 2 – Изменения по НДС

Учет НДС до 1 января 2015г.	Учет НДС с 1 января 2015г.
1. Декларацию сдавали не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. НДС нужно было платить равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за отчетным кварталом.	1. Отчитываться по НДС нужно не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом. Платить налог надо не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за отчетным кварталом. Эти сроки могут переноситься с учетом выходных и праздничных дней.
2. В декларации указывали размер налоговой базы и суммы НДС. Фиксировать показатели каждого счета-фактуры не требовалось.	2. В новой декларации есть специальные листы 8 и 9, в которых надо приводить данные по всем выставленным и полученным счетам-фактурам.
3. Организации на спецрежимах, которые выставляли счета-фактуры с НДС, приводили в декларации только общую сумму начисленного налога.	3. Компаниям на упрощенке или вмененке, которые выставляют покупателям счета-фактуры, данные каждого такого счета-фактуры надо отражать в разделе 12 декларации по НДС
4. В отчетности по НДС не требовалось показывать счета-фактуры, составленные или полученные в рамках посреднической деятельности.	4. В декларации по НДС появились разделы 10 и 11, в которых нужно приводить показатели счетов-фактур, выписанных и полученных посредниками. Это комиссионеры и агенты, которые действуют от своего имени; застройщики; компании, которые действуют по договору транспортной экспедиции.
5. За то, что компания сдала декларацию по НДС на бумаге, а не в электронном виде, налоговики могли выписать штраф в размере 200 руб.	5. Декларация по НДС, представленная на бумаге, считается несданной. Если в срок не представить электронный отчет, налоговики вправе заблокировать компании счет и взыскать штраф, минимальная сумма которого 1000 руб.
6. Выставленные и полученные счета-фактуры требовалось регистрировать в журнале учета.	6. Журнал учета счетов-фактур обязателен для посредников, в том числе на спецрежимах. Это комиссионеры и агенты, которые действуют от своего имени; застройщики; компании, которые действуют по договору транспортной экспедиции и включают в доходы только посредническое вознаграждение
7. Посредник на спецрежиме, который выставлял или получал счета-фактуры, должен был вести журнал учета счетов-фактур. Но этот документ не требовалось сдавать в инспекцию.	7. Посредники, которые применяют упрощенку или ЕНВД не являются плательщиками НДС и не должны отчитываться по нему. Но журнал учета счетов-фактур они ведут. По новым правилам этот журнал надо сдавать в инспекцию не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Норма касается агентов и комиссионеров, действующих от своего имени; застройщиков; экспедиторов, включающих в доходы только посредническое вознаграждение
8. В законе норма была неоднозначной. А чиновники считали, что лимит нужно применять	8. Компании могут без риска принимать к вычету всю сумму НДС по рекламным и другим

<p>к вычетам по любым затратам, которые нормируются в налоговом учете.</p>	<p>нормируемым расходам. Нормировать надо только вычеты по представительским расходам (п. 7 ст. 171 НК РФ).</p>
<p>9. Чиновники считали, что НДС нужно принимать к вычету строго в том квартале, в котором организация получила счет-фактуру.</p>	<p>9. Компания вправе включить в декларацию за отчетный квартал счет-фактуру, который пришел после окончания этого квартала, но до срока сдачи декларации (то есть до 25-го числа следующего месяца). Но можно отразить вычет и в декларации за тот квартал, в котором пришел счет-фактура. А также в любом следующем квартале в пределах трех лет после постановки товаров на учет (п. 1.1 ст. 172 НК РФ).</p>
<p>10. Реализация имущества банкрота облагалась НДС. Налог должен был удерживать покупатель. Однако судьи посчитали это правило неверным.</p>	<p>10. Реализация имущества организации-банкротов не облагается НДС (подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ).</p>
<p>11. В Налоговом кодексе РФ было правило: если компания использовала приобретенные товары, работы, услуги в экспортной деятельности, нужно восстановить по ним НДС, принятый к вычету.</p>	<p>11. Хотя специальную норму о восстановлении НДС отменили, безопаснее действовать так же, как и раньше. То есть восстанавливать вычеты по товарам, использованным в экспортной деятельности. Ведь экспортер по-прежнему вправе заявить вычет входного налога после того, как подтвердит право на нулевую ставку. Поэтому если налог не восстановить в том периоде, когда товары отгружены на экспорт, то получится, что компания заявила вычет раньше времени. И на проверке инспекторы наверняка пересчитают налог</p>
<p>12. Чиновники требовали восстанавливать НДС в данной ситуации. Но в законе прямой нормы не было.</p>	<p>12. В Налоговом кодексе РФ теперь четко прописана обязанность бизнесменов восстанавливать НДС при переходе с общей на патентную систему (подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).</p>

2 Учет НДС на примере ИП Сорокин М.И.

2.1 Описание деятельности предпринимателя.

Предприятие ИП Сорокин М.И. образовано 17 апреля 1993 года. Присвоен ИНН 702100011898.

Юридический адрес: 634063, г. Томск, ул. Березовая, стр. 8.

Учредителем является Сорокин Михаил Иванович.

Предприятие входит в группу компаний «Планета», которая является дистрибьютором компаний-производителей продуктов питания, широко известных в России и мире, такие как: «кока-кола», «Бондюэль», Агрохолдинг «Гудвил», группа компаний «Ангстрем», «фруто-няня», «Красный октябрь», «Юг-Руси», «Томское Пиво», «Балтика» и другие.

Ключевыми клиентами компании являются сети крупнейших супермаркетов, а также крупные магазины Томска и Томской области, это: «Спар», «Лама», «Холидей», «Быстроном» и многие другие.

Компания имеет 12 филиалов-складов по всей томской области, а также 3 супермаркета в п. Белый Яр, п. Кожевниково и с. Первомайское. Доставка товаров осуществляется собственным автотранспортом, клиенты индивидуально обслуживаются командой торговых представителей. Всего в компании работают более 500 человек.

Кроме ИП Сорокин М.И. в группу компаний Планета входят следующие организации: ООО «Треjder» - выполнение госзаказов, таких как обеспечение продуктами питания школ, интернатов, детских садов; ООО «Автомобилист» - доставка товаров, как клиентам компания, так и доставка от поставщика; ООО «Рента» - супермаркеты.

В соответствии с учетной политикой, бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением. Аппарат бухгалтерии возглавляет главный бухгалтер. Штат бухгалтерии состоит из 14 человек. При ведении бухгалтерского учета применяется автоматизированная форма учета с применением бухгалтерской

программы "1С: Предприятие" и собственной программой «Склад», разработанной директором по информационным технологиям.

Бухгалтерский учёт в ИП Сорокин ведётся по рабочему плану счетов. Так же на предприятии разработана и утверждена учетная политика для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения. Предприятие находится на общем режиме налогообложения, а значит, является плательщиком налога на добавленную стоимость.

На схеме 2 представлена структура компании.

Схема 2 – Структура компании

Структура компании

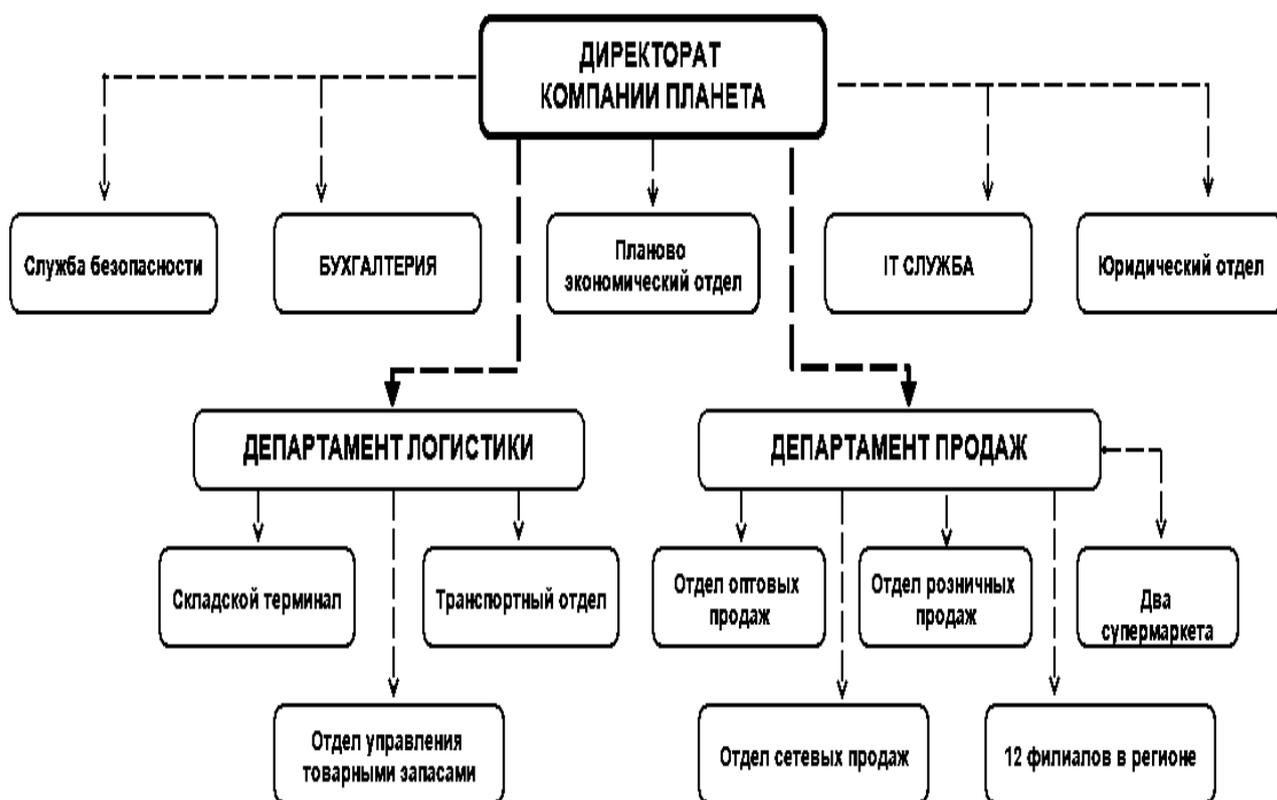


Схема 2 – Структура компании

2.2 Учет НДС по поступившим товарам, услугам, основным средствам и материалам.

В соответствии со ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации (налогоплательщику НДС) при приобретении товаров на территории РФ либо фактически уплаченные организацией при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Другими словами, НДС не включается в стоимость приобретаемых товаров и в их учетные цены, если иное не предусмотрено законодательством. При этом сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, получаемых от поставщиков.

НДС, предъявляемый поставщиками товаров, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» одновременно с принятием поступивших товаров к бухгалтерскому учету.

При соблюдении условий, установленных гл. 21 НК РФ, организация-покупатель товаров впоследствии может предъявить выставленную поставщиком сумму НДС к вычету.

Как правило, вычеты сумм НДС, предъявленных организации при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ товаров, производятся после их принятия на учет и при наличии правильно оформленных первичных документов, в том числе счетов-фактур.

Кроме того, вычеты указанных сумм НДС производятся при условии, что товары предназначены для последующей продажи [29].

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», как правило, в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68/2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В случае нарушения указанных выше условий суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров, учитываются в стоимости их приобретения.

В частности, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделена сумма НДС, то и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится. Стоимость приобретенных в таких случаях товаров, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счете учета товаров.

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению и принятию к учету товаров зависит от выбранного способа оценки товаров.

На предприятии ИП Сорокин приобретенные товары отражаются в бухгалтерском учете по покупной стоимости (стоимости их приобретения).

НДС отражается по следующим субсчетам представленным на рисунке 1:

19.01 – НДС при приобретении Основных средств (ОС);

19.02 – НДС по приобретенным нематериальным активам;

19.03 – НДС по приобретенным материально-производственным запасам(МПЗ);

19.04 – НДС по приобретенным услугам.

Код	Быстрый...	Наименование	Заб.	Акт.
15.02	1502	Приобретение товаров		АП
16	16	Отклонение в стоимости материальных ценностей		АП
16.01	1601	Отклонение в стоимости материалов		АП
16.02	1602	Отклонение в стоимости товаров		АП
19	19	НДС по приобретенным ценностям		А
19.01	1901	НДС при приобретении основных средств		А
19.02	1902	НДС по приобретенным нематериальным активам		А
19.03	1903	НДС по приобретенным материально-производственным запасам		А
19.04	1904	НДС по приобретенным услугам		А
19.05	1905	НДС, уплаченный при ввозе товаров на территорию Российской Федерации		А
19.06	1906	Акцизы по оплаченным материальным ценностям		А
19.07	1907	НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт)		А
19.08	1908	НДС при строительстве основных средств		А
19.09	1909	НДС по уменьшению стоимости реализации		А
20	20	Основное производство		А
20.01	2001	Основное производство		А

Рисунок 1 – счет 19. Субсчета

Отражение НДС по приобретенным товарам.

Поступили товары от поставщика «Торговый дом Алтан» на сумму 57 432,87 руб., (приложение А, приложение Б) в том числе НДС — 5 221,17 руб. Затраты по доставке товаров сторонней организацией на склад составили 2 360 руб., в том числе НДС — 360 руб. От поставщика ИП Русаков поступили товары на сумму 518 492,50 в том числе НДС 10% (приложение В). Указанные затраты за вычетом НДС учитываются в стоимости приобретения товаров до момента их передачи в продажу. Все первичные учетные и расчетные документы оформлены правильно, и в них выделена отдельной строкой сумма НДС. Журнал хозяйственных операций представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Журнал хозяйственных операций.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дт	Кт	
1	Отражена стоимость приобретенных товаров от ИП Русаков А.А. (Без учета НДС) сч-ф №273208 от 28.11.15г	41-1	60	518 492,50
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком ИП Русаков А.А. (по ставке 18%)	19-03	60	79 092,08
3	Отражена стоимость приобретенных товаров от «ТД Алтан» (без учета НДС). Сч-ф № 2632 от 29.11.15г.	41-1	60	52 211,70
4	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком «ТД Алтан» (по ставке 10%)	19-03	60	5 221,17

5	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (без учета НДС)	41-1	60	2000
6	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке товаров (по ставке 18%)	19-04	60	360
7	Произведена оплата поставщику за товары (включая НДС)	60	51	57 432,87
8	Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров (включая НДС)	60	51	2 360

Дт	19	Кт
79 092,08		
5 221,17		
360,00		
84 673,25		

Рисунок 2 – Мемориальный ордер счета 19

Таким образом, в соответствии с рисунком 2, входной НДС, по данным таблицы 3, который в дальнейшем подлежит вычету, равен 84 673,25. В бухгалтерском учете это отражается проводкой: Дт 68/2 – Кт 19.

Если бы поставщик в первичных учетных и расчетных документах на товары и услуги по доставке товаров не выделили отдельной строкой сумму НДС, то есть, он не является плательщиком налога на добавленную стоимость. Стоимость приобретенных в таких случаях товаров, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счете учета товаров, как представлено в таблице 4.

Таблица 4 – Журнал хозяйственных операций.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дт	Кт	
1	Отражена стоимость приобретенных товаров согласно расчетным документам поставщика (включая предполагаемый НДС)	41-1	60	57 432,87
2	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (включая предполагаемый НДС)	41-1	60	2 360
3	Произведена оплата поставщику за товары	60	51	57 432,87
4	Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров	60	51	2 360

Таким образом, если в первом примере общая стоимость товара составила 52 211,70 руб., то во втором примере она увеличилась на сумму НДС и достигла 57 432,87 руб., что в конечном итоге приведет к нежелательному уменьшению прибыли организации.

Все счета-фактуры, поступающие в организацию ИП Сорокин, хранятся в бухгалтерии в хронологическом порядке, в зависимости от момента оприходования товара, вместе с товарными накладными.

Отражаются все счета-фактуры, поступающие в организацию в книге покупок, не зависимо от того, покупался ли товар, основное средство или была оказана услуга. (Приложение Г). На основании книги покупок формируется 9 раздел декларации – сумма налога к вычету. Для этого необходимо правильно

принимать товары, услуги, материалы, основные средства и нематериальные активы к учету.

Согласно п.4 ст. 170 НК, в том случае, если предприятие осуществляет как облагаемые, так и необлагаемые НДС операции, то входной НДС принимается к вычету пропорционально выручке, облагаемой данным налогом, в общей сумме выручки за соответствующий налоговый период. Разумеется, речь не идет о тех расходах, которые напрямую относятся на конкретный вид деятельности.

ИП Сорокин М.И. осуществляет только облагаемые НДС операции, а значит, приобретая основное средство(ОС), используется исключительно в деятельности, облагаемой НДС, предприятие производит вычет НДС (п.1 ст. 171 НК) в полном объеме после принятия на учет основного средства.

В 4 квартале 2015 г. предприятием ИП Сорокин М.И. было приобретено холодильное оборудование для склада, стоимостью 420 000 рублей с учетом НДС. Отражение операций приведено в таблице 5.

Таблица 5 – Журнал хозяйственных операций.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Приобретено за плату холодильное оборудование (Без НДС)	08/4	60	355 932,2
2	Отражена сумма НДС (18%)	19/1	60	64 067,8
3	Произведен расчет с поставщиком	60	51	420 000
4	Оборудование введено в эксплуатацию	01	08	355 932,2

Таким образом первоначальная стоимость основного средства составила 355 932,2, а НДС в сумме 64 067,8 подлежит вычету, по итогам 4 квартала 2015 года: Дт 68/2 – Кт 19/1 – 64 067,8

Если бы ОС было приобретено только для деятельности, необлагаемой данным налогом, то входной НДС необходимо было бы отнести на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (пп.1 п.2 ст. 170 НК, а также п.8 ПБУ"6/01 «Учет основных средств»). Включение НДС в стоимость приобретенного основного средства оформляется следующими бухгалтерскими записями, указанными в таблице 6:

Таблица 6 – Журнал хозяйственных операций.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Приобретено за плату холодильное оборудование (Без НДС)	08/4	60	355 932,2
2	Отражена сумма НДС (18%)	19/1	60	64 067,8
3	Произведен расчет с поставщиком	60	51	420 000
4	Учен НДС в стоимости ОС	08	19	64 067,8
5	Оборудование введено в эксплуатацию	01	08	420 000

В этом случае первоначальная стоимость оборудования составила бы 420 000, т.е. НДС полностью был бы включен в его стоимость.

В том случае, когда ОС одновременно используется как в облагаемых, так и необлагаемых НДС операциях, часть входного НДС должна быть приняты к возмещению, а часть отнесена на увеличение первоначальной стоимости ОС (п.4 ст. 170 НК).

НДС по приобретенным материалам: В 4 квартале 2015 года предприятием ИП Сорокин М.И. были закуплены материалы для фасовки продукции на сумму 250 000 рублей, в том числе НДС 38 135,5 рублей. Отражение операций приведено в таблице 7

Таблица 7 – Журнал хозяйственных операций.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Приобретены материалы для фасовки	10	60	211 864,5
2	Отражена сумма НДС (18%)	19/3	60	38 135,5
3	Произведен расчет с поставщиком	60	51	250 000

Сумма НДС 38 135,5 будет принята к вычету по итогам квартала:

Дт 68/2 – Кт 19/3 – 38 135,5.

Если бы предприятие совершало операции, не облагаемые НДС, тогда НДС бы учитывался в стоимости материалов. Корреспонденция счетов для этого случая приведена в таблице 8.

Таблица 8 – НДС по приобретенным материалам.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дт	Кт	
10	60	Приобретены материалы
19/3	60	Учтена сумма НДС по приобретенным материалам
10	19/3	Учен НДС в стоимости материалов

Отражение НДС по оказанным предприятию услугам:

Предприятию ИП Сорокин в 4 квартале 2015 года оказаны услуги по электроснабжению на сумму 140 000 рублей. Поставщиком услуг является Томскэнергосбыт. Отражение операций приведено в таблице 9.

Таблица 9 – Журнал хозяйственных операций.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Услуги по электроснабжению	44	60	118 644,1
2	Отражена сумма НДС (18%)	19/4	60	21 355.9
3	Произведен расчет с поставщиком	60	51	140 000

Сумма НДС 21 355,9 так же будет принята к вычету по итогам 4 квартала 2015 года: Дт 68/2 – Кт 19/4.

Учет НДС в системе связан с регистрацией различного рода событий, которые влияют на способ учета НДС. Такими событиями являются:

- регистрация НДС, предъявленного поставщиком («входного» НДС);
- регистрация полученного счета-фактуры;
- оплата «входного» НДС;
- предъявление НДС к вычету;
- восстановление НДС;

Важно, что учет «входного» НДС ведется со следующей степенью детализации:

- организация, на балансе которой ведется учет ценностей;
- вид ценности (более укрупненная категория учета по сравнению с самим объектом ценности);
- поставщик ценности;
- счет-фактура поставщика;
- ставка НДС.

Под видами ценностей понимаются категории учета ценностей, то есть «входной» НДС учитывается не с точностью до конкретного объекта ценности, а только с точностью до категории (материалы, ОС, НМЛ, объекты незавершенного строительства). Как правило, в бухгалтерском учете для учета «входного» НДС выделяется отдельный субсчет счета «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» для каждого вида ценностей. Принадлежность поступивших ценностей к определенному виду определяется автоматически по счету бухгалтерского учета ценности, указанному в документе поступления.

Налоговый кодекс позволяет на законных основаниях перенести вычеты НДС на другой квартал (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). А значит, компания может варьировать сумму вычета и обезопасить себя от углубленной камеральной

проверки. Но при формировании декларации по НДС программа автоматически переносит в отчетность все сведения из книги покупок и книги продаж. Поэтому, чтобы не лишиться вычета, при заполнении книги покупок важно учесть пять важных особенностей.

Покупатель вправе заявить вычет на дату, когда принял товар к учету. Причем с 2015 года это возможно, даже если поставщик прислал счет- фактуру после окончания квартала, но до срока сдачи декларации (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). Главное, чтобы он поступил к покупателю не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором товар принят на учет.

Продавец должен выставить счет-фактуру в течение пяти календарных дней. Срок надо считать со дня отгрузки товаров, работ или услуг, получения аванса или составления документов об изменении стоимости (п. 3 ст. 168 НК РФ). Даже если продавцы нарушают этот срок, как это часто бывает, это не лишает покупателя права на вычет.

Поставщик хоть и нарушил срок составления счета-фактуры, но недочет не относится к ошибкам, которые мешают налоговикам идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров, их стоимость, ставку и сумму НДС. Поэтому это не может быть основанием для отказа покупателю в вычете (п. 2 ст. 169 НК РФ). Но заявить вычет и включить его в книгу покупок можно только после того, как покупатель получит счет-фактуру.

С 1 января 2015 года заявить вычеты НДС можно в пределах трех лет после принятия на учет товаров [16]. Безопасно делить вычеты НДС по одному счету-фактуре на несколько кварталов (письмо Минфина России от 09.04.15 № 03- 07-11/20293). Главное, успеть заявить вычеты в пределах трех лет после принятия товаров, работ или услуг на учет.

Поставщики часто скидывают покупателям счета-фактуры по факсу или электронной почте, а оригиналы направляют обычной почтой уже после сдачи декларации. Либо по ошибке высылают копии счетов-фактур вместо оригиналов. Если компания не готова к спорам, заявить вычет безопаснее в книге покупок только после того, как она получит оригинал счета-фактуры

Покупатель не вправе заявить вычет, если поставщик ошибся в счете-фактуре с названием товара. Но определить наименование можно из других документов. Например, накладных, договора и т. п. Подтверждает это судебная практика.

Если же покупку невозможно идентифицировать или компания не готова к спорам, безопаснее получить у поставщика исправленный счет-фактуру. Зарегистрировать его в книге покупок надо не раньше квартала, в котором компания получила исправленный счет-фактуру.

Для оплаты поставщикам в предприятие ИП Сорокин используется система Клен-банк. При оплате товаров, работ, услуг в поле «Назначение платежа» обязательно должны быть указаны сумма НДС, подлежащая уплате поставщику, и реквизиты договора или счета-фактуры, на основании которых перечисляются деньги. Если же поставщик не является плательщиком НДС и не выделял его отдельной строкой в счете-фактуре, то и в платежном поручении НДС не выделяется (приложение Д).

Итак, любой организации работающей с НДС важно правильно и в соответствии с законодательством РФ принимать к учету поступающие товары, основные средства и другие ценности. При этом важнейшее значение имеет правильность и своевременность оформления первичных документов. Иначе организация рискует не получить вычет по НДС.

2.3 Учет продажи товаров и отражение НДС по ним.

При продаже товаров покупателю товаров выписывается товарная накладная (ТОРГ-12), товарно-транспортная накладная и счет-фактура (приложение Е, приложение Ж).

Аналитический учет продажи товаров ведется в карточке счета 90.

Синтетический учет операций, связанных с продажей товаров на предприятии ИП Сорокин М.И., ведется с использованием счета 90 «Продажи».

В течение года записи по всем субсчетам на предприятии ИП Сорокин М.И. производятся нарастающим итогом с начала года.

На субсчете 90-1 «Выручка» накапливается кредитовый оборот, а на остальных субсчетах дебетовые обороты.

Ежемесячно путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и др. и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц, который заключительными оборотами в конце месяца списывается с субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

На предприятии ИП Сорокин М.И. используются следующие субсчета по 68 счету, представленные на рисунке 3:

Код	Быстрый...	Наименование	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	По...	НУ	Суб
67.24	6724	Проценты по долгосрочным займам (в валюте)		П	✓			✓	Кон
68	68	Расчеты по налогам и сборам		АП					Вид
68.01	6801	Налог на доходы физических лиц		АП					Вид
68.01.1	68011	Налог на доходы физических лиц за ИП		АП					Вид
68.02	6802	Налог на добавленную стоимость		АП					Вид
68.03	6803	Акцизы		АП					Вид
68.04	6804	Налог на прибыль		АП					Вид
68.04.1	68041	Расчеты с бюджетом		АП					Вид
68.04.2	68042	Расчет налога на прибыль		АП					Вид
68.07	6807	Земельный налог		АП					Вид
68.08	6808	Налог на имущество		АП					Вид
68.09	6809	Налог на доход физических лиц для ИП		АП					Вид
68.10	6810	Транспортный налог		АП					Вид
68.11	6811	Единый налог на вмененный доход		АП					Вид
68.12	6812	Единый налог при применении упрощенной системы налого...		АП					Вид
68.13	6813	Торговый сбор		АП					Вид
68.22	6822	НДС по экспорту к возмещению		А					Кон
68.32	6832	НДС при исполнении обязанностей налогового агента		П					Кон

Рисунок 3 –68 счет. Субсчета.

НДС включается в цену продаваемых товаров (работ, услуг), имущественных прав и, соответственно, эту цену увеличивает.

При этом предъявление суммы НДС покупателю (заказчику) дополнительно к цене реализации является одной из основных обязанностей

налогоплательщика НДС. Для того чтобы правильно и своевременно исполнить эту обязанность, целесообразно выполнить ряд необходимых действий.

1. Во-первых, следует выяснить, облагаются ли товары (работы, услуги), имущественные права, которые реализуются, налогом на добавленную стоимость. Для этого нужно определить, признается ли сделка объектом налогообложения по НДС или нет, а затем уточнить, имеется ли право на льготу при ее совершении.

2. Если товары (работы, услуги), имущественные права, которые реализуются, не облагаются НДС, то покупателю (заказчику) НДС в составе цены не предъявляется. Если товары (работы, услуги), имущественные права, которые реализуются, облагаются НДС, то необходимо выяснить, по какой ставке.

3. Далее следует исчислить сумму налога. С этой целью нужно умножить налоговую ставку на налоговую базу.

4. Сумму налога нужно выделить отдельной строкой в расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах.

Счет-фактура - это документ, на основании которого покупатель (заказчик) сможет принять к вычету НДС, который он уплатил своему поставщику (исполнителю). Таким образом, счет-фактура является документом налогового учета и применяется исключительно для целей правильного исчисления и уплаты НДС.

Счет-фактура должен быть выставлен покупателю не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), со дня передачи имущественных прав или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав [30].

В счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должны быть указаны следующие реквизиты:

- 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, оказанных 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, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога.

При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием

реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

ИП Сорокин М.И. отгрузил товар ООО «Счастье есть» счет-фактура № 116451. На сумму 1 581,58 рублей, включая НДС по ставке 10% - 129,62 рублей по ставке 18% - 155,74 рублей (приложение Е, приложение Ж). Отражение операций приведено в таблице 10

Таблица 10 – Журнал хозяйственных операций:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
2	Отражена выручка от реализации	62	90/1	1 581,58
3	Начислен НДС с реализации (по ставке 10%)	90/3	68.2	129,62
4	Начислен НДС с реализации (по ставке 18%)	90/3	68.2	23,76
5	Списана себестоимость товара	90/2	41	1100
6	Поступила оплата на р/с от ООО «Счастье есть»	51	62	1 581,58

Допустим, мы знаем, что покупатель ООО «Счастье есть» находится на общем режиме налогообложения, значит, он является плательщиком НДС, следовательно, эту сумму НДС 153,38 рублей, он предъявит к вычету. А у предприятия ИП Сорокин эта сумма НДС войдет в общую сумму к уплате налога по окончании квартала. То есть при реализации товаров образуется задолженность предприятия перед бюджетом по кредиту счета 68.2.

Все выставленные счета-фактуры отражаются в книге продаж (приложение 3). Так же эти фактуры отражаются в журнале учета выданных счетов-фактур. На основании Книги продаж формируется восьмой раздел декларации по налогу на добавленную стоимость (приложение И).

Поэтому, что бы избежать расхождений с контрагентами, крайне важно корректно составить счета-фактуры исходящие из организации, с верным указанием обязательных реквизитов организации и контрагента, т. ИНН и КПП. Ведь на основании счетов-фактур формируется книга продаж, на основании которой заполняется декларация по НДС.

2.4 Порядок исчисления НДС вносимого в бюджет и сроки его уплаты.

Для расчета сумм НДС, которые следует уплатить в бюджет, ИП Сорокин (как и любой продавец товаров, работ, услуг, работающий с НДС) ведет Книгу продаж. (Приложение 3). Она предназначена для регистрации счетов-фактур, иногда и других документов (кассовые чеки, бланки строгой отчетности) при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению НДС.

Регистрируются счета-фактуры в хронологическом порядке в том квартале, в котором появляется налоговое обязательство.

В книге продаж указываются наименование продавца, соответствующее учредительным документам (ИП Сорокин Михаил Иванович), ИНН, период, за который она составлена. В табличной части книги приводятся код вида операции, дата и номер регистрируемых счетов-фактур, наименование покупателя, его ИНН, дату оплаты счета-фактуры продавца. Далее указывается сумма продаж, включая НДС, или сумма оплаты, частичной оплаты, в счет предстоящих поставок товаров, включая НДС. В следующих графах находится информация о стоимости продаж без НДС и о сумме НДС.

В случае необходимости внесения изменений в книгу продаж, исправления не делаются в самой книге. Вместо этого заполняется дополнительный лист книги продаж. Если из книги продаж требуется исключить ошибочно зарегистрированный счет-фактуру, в дополнительном листе его надлежит аннулировать.

Книга продаж прошнуровывается, а ее листы нумеруются и скрепляются

печатью. В случае ведения книги продаж вручную данные мероприятия совершаются в самом начале внесения записей в книгу продаж. По этим налоговым регистрам в дальнейшем составляется налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость[36].

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Форма декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядок ее заполнения была утверждена приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме".

Новая декларация по НДС 2015 года содержит 12 разделов. В разделы 1-7 добавлены новые строчки 105 – 109, которые заполняются в случае представления уточненных деклараций налогоплательщиками, реализующими товары взаимозависимым лицам, не являющимся плательщиками НДС. Уточненные декларации с заполненными строками 105, 109 представляются в случае, если налогоплательщик сам установил, что цена реализации товара взаимозависимому лицу не является рыночной (условия трансфертного ценообразования). При заполнении самостоятельно налогоплательщиком в указанных строк, он освобождается от какой-либо налоговой ответственности в случае уплаты самостоятельно доначисленных сумм налога, при этом пени начислению и уплате налогоплательщиком не подлежат. Уточненные налоговые декларации необходимо представить до 28 марта – срока сдачи отчетности по налогу на прибыль. Разделы 8 – 12 – абсолютно новые разделы, содержащие сведения из книг покупок, книг продаж, журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур. Раздел 8.1 – заполняется в случае

представления уточненной налоговой декларации в связи с заполнением дополнительного листа книги покупок. Данный раздел декларации НДС содержит строку 001. Данная строка заполняется только в случае представления уточненной налоговой декларации, при этом в строке 001 проставляются коды:

Код 0 – данные книги покупок полностью заменяют данные книги покупок, содержащейся в первичной декларации. То есть в раздел 8 декларации НДС можно внести изменения и полностью заменить ими первичную декларацию (предыдущую)

Код 1 – корректирует предыдущую налоговую декларацию данными из дополнительного листа.

В соответствии с пунктом 3 статьи 80 и пунктом 5 статьи 174 Кодекса налоговая декларация по НДС должна представляться в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС) через оператора электронного документооборота (далее – оператор ЭДО). То же самое касается представления всех уточненных налоговых деклараций за любой год, а не только 2015.

Кроме этого, на основании пункта 5 статьи 174 Кодекса (в редакции Федерального закона от 04.11.2014 № 347-ФЗ) налоговая декларация, представленная на бумажном носителе, не считается представленной [33].

Рассмотрим Порядок заполнения декларации по НДС на примере декларации ИП Сорокин М.И. за 4 квартал 2015 года.

Отчетным периодом по учету НДС является квартал. Декларация предоставляется в налоговый орган по месту регистрации предприятия не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Код налогового органа по месту регистрации ИП Сорокин М.И. - 7017. Декларация представлена 25 января 2015 года.

Эта информация располагается на титульном листе налоговой декларации, который должны предоставлять все организации. Помимо этого на титульном листе указывается ИНН предпринимателя, номер корректировки (если есть в этом необходимость)

Кроме того декларация по НДС содержит разделы с 1 по 12. Эти разделы, а так же приложение к декларации включаются в состав представляемой в налоговые органы декларации при осуществлении налогоплательщиками соответствующих операций. Так как раздел 1 является сводным и составляется на основе данных других разделов декларации, его заполняют в последнюю очередь.

Раздел № 3 «Расчет суммы налога, подлежащий уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» (10% и 18%).

По строкам 010 - 020 данного раздела отражается налоговая база и сумма налога по операциям по реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав. Так как ИП Сорокин М.И. продает продукцию, подлежащую налогообложению по ставке 18% и 10%, то заполняется строки 010 и 020.

Третий раздел декларации также содержит информацию о вычетах налога на добавленную стоимость. ИП Сорокин М.И. в 120 строке отражает информацию о сумме НДС, предъявленной при приобретении на территории РФ товаров, работ, услуг, имущественных прав, подлежащей вычету. Вычету подлежат 72 300 821 руб.

В строке 190 - общая сумма НДС, подлежащая вычету. Согласно декларации вычет в 4 квартале 2015 года равен 72 300 821 руб. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается как разница величин 110 и 190 строк и составляет для ИП Сорокин 629 862 руб. (приложение 10).

С 2015г. В декларацию так же включаются данные из книги покупок (приложение 5) и книги продаж (приложение) (раздел 8 и 9 соответственно).

В завершение заполняется раздел 1 на основании данных остальных разделов, в данном случае берется информация 3 раздела. Помимо кода ОКТМО (строка 010) и кода бюджетной классификации (строка 020) в строке 040 указывается итоговая сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная к уплате в бюджет.

Порядок исчисления налога производится в соответствии со статьей 166 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Крайний срок сдачи декларации за 4 квартал 2015г – 25 января 2016 года. Почти все компании обязаны сдавать отчет по ТКС, иначе декларация будет считаться несданной [35].

Налог по итогам 4 квартала 2015 года уплачивается тремя суммами (минимум по 1/3 от общей суммы НДС). Крайние сроки: 25 января, 25 февраля и 25 марта 2016 года.

При совершении облагаемых НДС операций сумма налога исчисляется следующим образом:

Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога (п.1 ст.166 НК РФ).

Налог исчисляется по формуле (1):

$$\text{НДС} = \text{НБ} \times \text{ст}$$

Где, НБ - налоговая база;

ст - ставка налога.

Если же осуществляются операции, которые облагаются по разным ставкам НДС, то учитываются такие операции отдельно. Для этого необходимо:

- определить налоговую базу по каждому виду операций, облагаемых по разным ставкам;
- исчислить отдельно суммы налога по каждому виду операций;
- суммировать результаты.

Следовательно, при раздельном учете налог исчисляется по формуле (2):

$$\text{НДС} = (\text{НБ1} \times \text{ст1}) + (\text{НБ2} \times \text{ст2}) + (\text{НБ3} \times \text{ст3}); \quad (2)$$

Где, НБ1 – Налоговая база по операциям, облагаемы по ставке 18%

НБ2 – Налоговая база по операциям, облагаемы по ставке 10%

НБ3 – Налоговая база по операциям, облагаемы по ставке 0%

Порядок расчета суммы НДС к уплате в бюджет представлен на схеме 3.

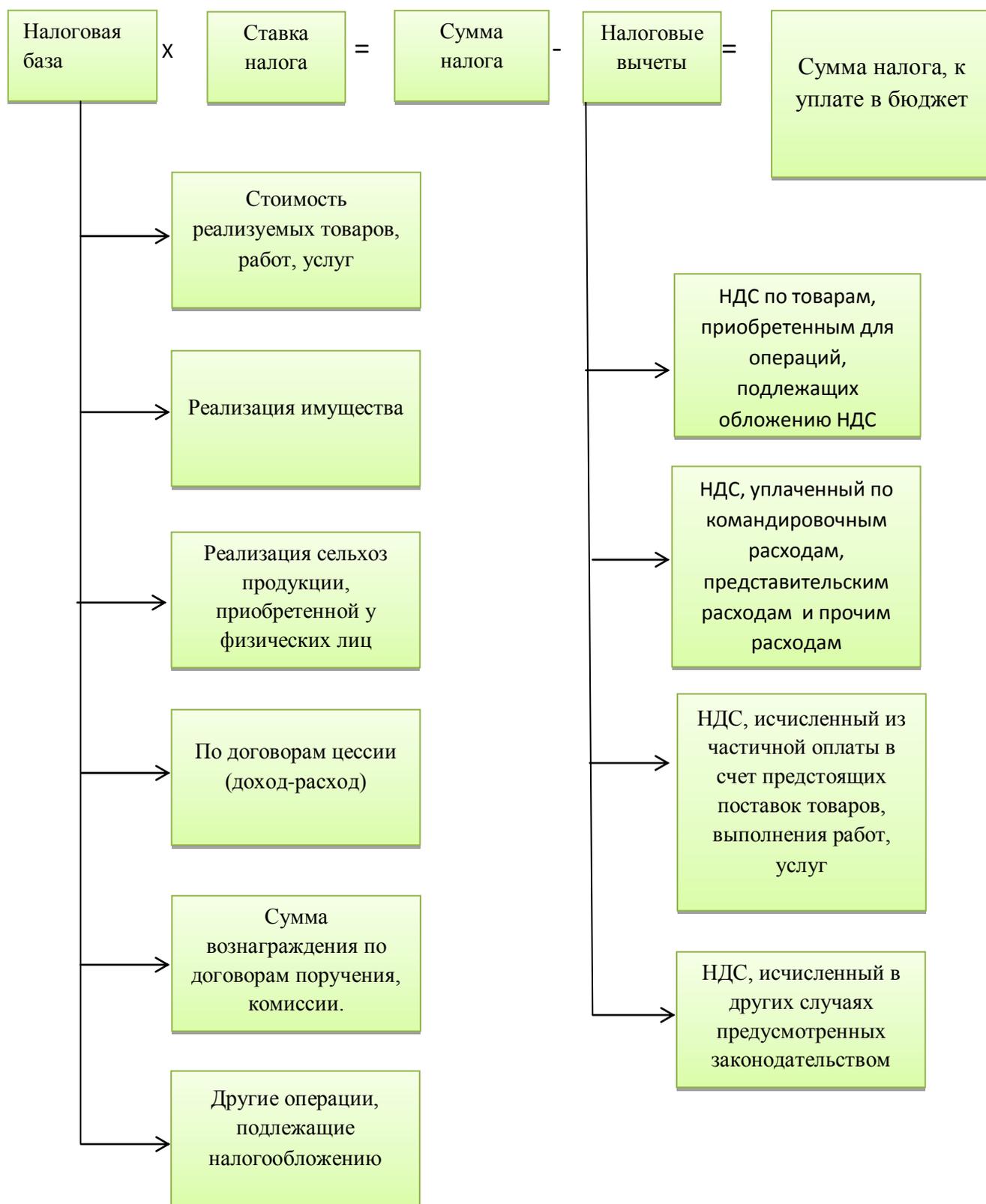


Схема 3 - Сумма НДС к уплате в бюджет

По итогам 4 квартала 2015г. Реализация товаров на предприятие ИП Сорокин М.И., облагаемых по ставке 18% составила: 322 945 022 руб.
облагаемых по ставке 10% составила: 148 005 790 руб.

Расчет суммы НДС к уплате в бюджет:

1) Сумма налога на добавленную стоимость.

$$(322\,945\,022 \text{ руб.} \times 18\%) + (148\,005\,790 \text{ руб.} \times 10\%) = 72\,930\,6838 \text{ руб.}$$

2) Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров, подлежащая вычету в соответствии с пунктом 2,4,13 статьи 171 НК РФ, за 4 квартал 2015г. составила – 72 300 821 руб.

3) Итого сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет:

$$72\,930\,6838 \text{ руб.} - 72\,300\,821 \text{ руб.} = 629\,862 \text{ руб.}$$

Таким образом, в 4 квартале 2015 года в федеральный бюджет ИП Сорокин М.И. должен уплатить 629 862 руб. Оплата налога производится равными долями, не менее 1/3 от суммы налога, в течение 3 месяцев следующих за отчетным периодом, не позднее 25 числа. Произведена оплата была за ранее, следующим образом:

20.01.ДТ 68/02 КТ 51 – 220 000 руб. – Перечислен НДС в бюджет

20.02.ДТ 68/02 КТ 51 – 220 000 руб. – Перечислен НДС в бюджет

25.03.ДТ 68/02 КТ 51 – 189 862 руб. – Перечислен НДС в бюджет

(Приложение К)

3. Анализ обязательств по НДС ИП Сорокин М.И.

3.1 Анализ состава и структуры обязательств по НДС.

На основании собранных данных в организации ИП Сорокин М.И. произведен анализ обязательств по НДС за 2014 – 2015 годы (приложение Л).

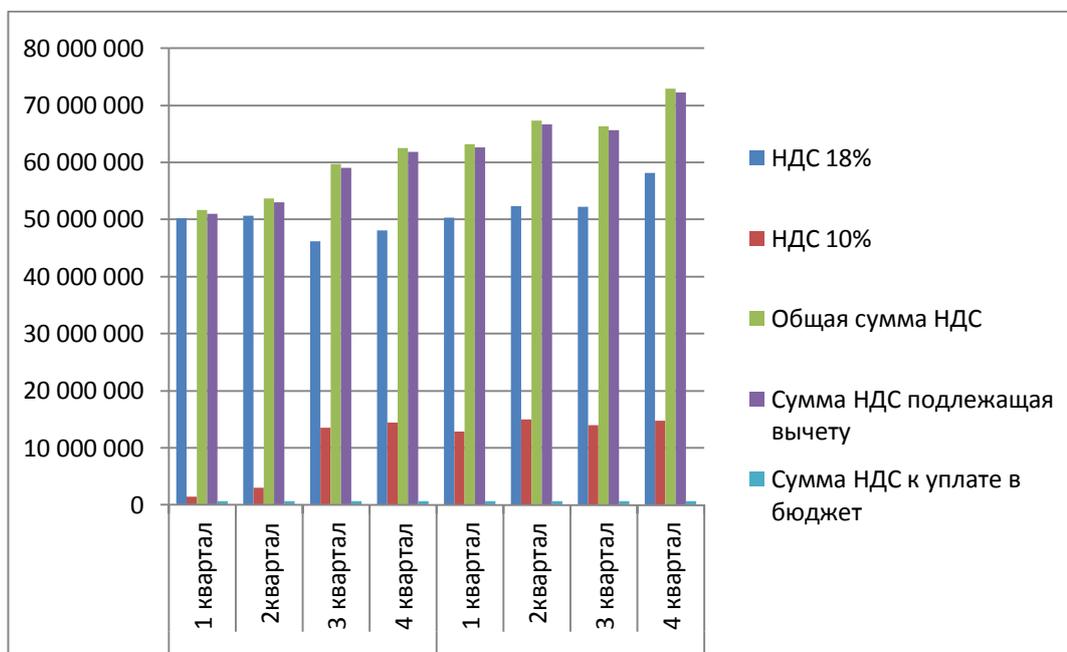


Рисунок 4 – Сводные данные по НДС за 2014-2015 годы.

На рисунке 4 видно, что с начала 2014 года по конец 2015 года общая сумма НДС заметно увеличилась с 50 000 000 руб. до 70 000 000 руб., или на 41,11%. Но на 41,7% увеличилась и сумма НДС, подлежащая вычету, а значит это привело к уменьшению НДС к уплате в бюджет. Это уменьшение составило -3,5%, представлено на рисунке 5. Это может говорить о том, что организация ИП Сорокин М.И. увеличила долю закупок у поставщиков, являющихся плательщиками НДС, что выгодно отразилось на прибыли организации. Так же произошло увеличение исходящего НДС по ставки 10%. Начиная с 3 квартала 2014 года, доля НДС уплачиваемого по ставке 10% в общей сумме НДС возросла до 20%, это обосновано увеличением доли продуктов питания первой

необходимости в общем товарообороте организации. Увеличение доли НДС по ставке 10% представлено на рисунке 6.

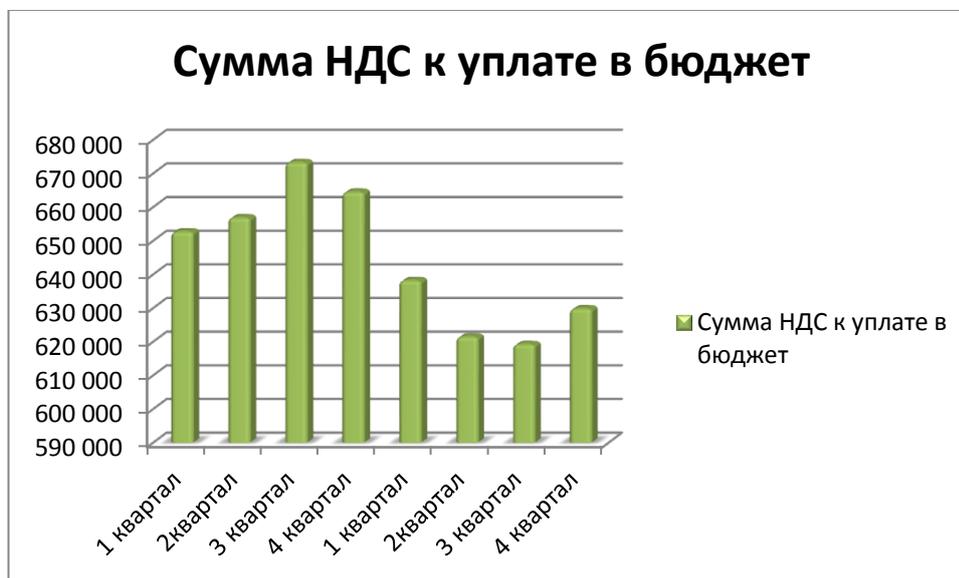


Рисунок 5 – Сумма НДС к уплате в бюджет за период 2014-2015г.

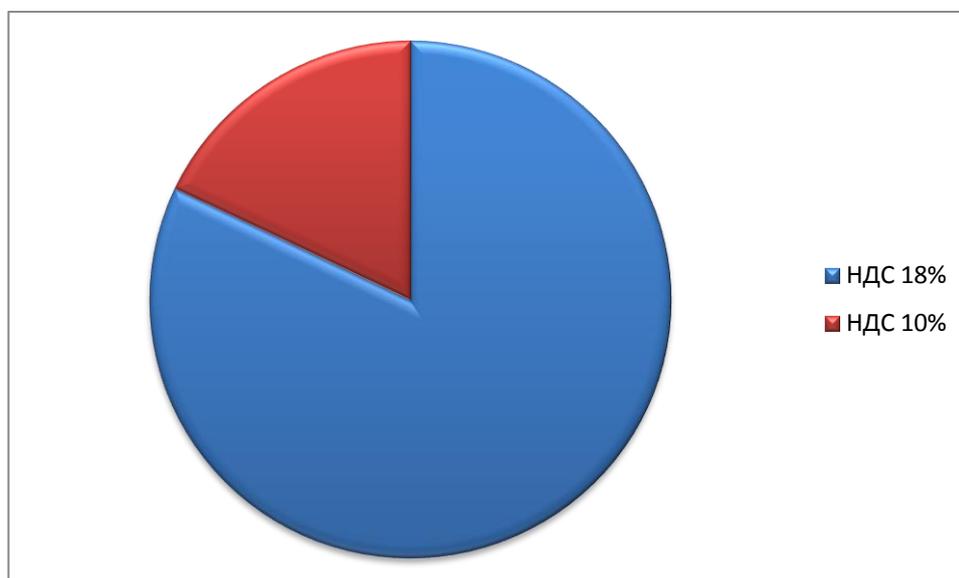


Рисунок 6 - Доля НДС уплачиваемого по ставке 10% в общей сумме НДС:

При анализе входного НДС за период 2014 – 2015 г. установлено, что основная его доля приходится на НДС по поступившим товарам и составляет 95,24%. На НДС по приобретенным основным средствам приходится всего 2,08%, как и на НДС по приобретенным услугам 2,68%. Это наглядно представлено на рисунке 7. Что и характерно для организаций оптовой торговли.



Рисунок 8 – Входной НДС в разрезе 19 счета.

3.2 Рекомендации по налоговому учету и налоговому планированию НДС.

После проведения исследования налогового учета по НДС у индивидуального предпринимателя можно дать следующие рекомендации:

1) в связи с изменившейся с 1 января 2015 года формой декларации по НДС, а именно включением в нее сведений из книги продаж и книги покупок, что бы избежать расхождений с контрагентами можно начать обмениваться электронными счетами-фактурами (а в дальнейшем электронным УПД);

2) При этом счета-фактуры, которые покупатель получил в электронном виде, можно хранить без их распечатки на бумаге (письмо Минфина России от 13.01.16 № 03-03-06/1 /259). Данные из них будут автоматически подгружаться в компьютерную программу. Это позволит избежать ошибок при вводе в бухгалтерскую программу, книгу покупок или декларацию реквизитов входящих счетов-фактур. Чтобы быстрее подобрать документы для ревизоров, можно дополнить книгу покупок графой, которая позволит идентифицировать, по какой форме и в каком формате компания получила счет-фактуру. Например, графой «Сведения о форме счета-фактуры», и присвоить ей номер 1 а, чтобы не сбить установленную нумерацию и избежать путаницы при переносе данных книги покупок в раздел 8 декларации по налогу на добавленную стоимость [39].

3) Для заполнения новой графы можно использовать следующую кодировку. Для счетов-фактур на бумаге и по форме из постановления № 1137 можно использовать код 1137. Для счетов-фактур по форме из постановления № 1137, но полученных в электронном виде, — код 1137э, а для универсального передаточного документа по форме из учетной политики компании — код «УПД».

4) Часто бывают случаи, когда организация-контрагент провела реорганизацию, при этом менялись реквизиты, а к поставщику эта информация по каким-то причинам не попала. Следовательно, поставщик продолжает выписывать этой организации счета-фактуры по старым

реквизитам, не верные данные отсюда попадут в декларацию, т.е поставщик укажет в декларации старые реквизиты, а данный контрагент – новые. Отсюда пойдет расхождения в декларации между контрагентами. Что бы этого избежать нужно проверять ИНН поставщика и покупателя. Актуальные ИНН и КПП есть на сайте nalog.ru в разделе «Электронные сервисы - Проверка корректности заполнения счетов-фактур».

5) Установить сроки, когда комиссионер обязан передать копии счетов-фактур. Иначе показатели из них комиссионер отразит в отчетности, фактический покупатель товара заявит вычет НДС. А у комитента в декларацию эти отгрузки не войдут.

б) Так же, что бы минимизировать расхождения с контрагентами стоит до сдачи декларации провести сверку хотя бы с основными контрагентами. Для этого можно, например, сформировать из книги покупок или книги продаж подборку записей по контрагенту. И выслать эти данные поставщику или покупателю. Кроме того, некоторые разработчики бухгалтерских программ и спецоператоры предлагают сервисы для автоматической проверки контрагентов. Проверка идет по ЕГРЮЛ через базу на сайте ФНС России.

7) Не смотря на высокий уровень развития интернета, не все организации в настоящее время могут начать обмениваться электронными документами, именно поэтому, пока в организации ИП Сорокин можно перейти на применение Универсального передаточного документа, который заменит собой счета-фактуры и товарные накладные.

Универсальный передаточный документ создан на базе счета-фактуры. Причем счет-фактура перенесен в новый документ полностью и отделен жирной чертой. После чего идет информация о дате отгрузки и приемки груза, ответственных лицах — то есть те реквизиты, которые обычно содержатся в таких первичных документах, как № ТОРГ-12, М-15, ОС-1 и т. п. (приложение - М).

Благодаря тому, что в новой форме присутствуют как реквизиты налогового документа — счета-фактуры, так и первичного бухгалтерского

документа, ее можно использовать в двух разных качествах. Либо просто как документ, подтверждающий переход права собственности. Либо как документ на переход права собственности и для исчисления НДС. В зависимости от выбора в выписанном УПД нужно указать статус документа в специальном поле в верхнем левом углу. Для этого используется код 2 (передаточный документ (акт)) или 1 (счет-фактура и передаточный документ (акт)). При этом не запрещено выписывать УПД со статусом только передаточного документа и отдельно при необходимости оформлять счет-фактуру.

Универсальный передаточный документ может совмещать функции как документа на отгрузку, так и счета-фактуры. И чтобы это действительно произошло, важно правильно заполнить УПД. Ведь счет-фактура содержит свои обязательные реквизиты, а товарная накладная — свои, и эти реквизиты различны. Рассмотрим каждый из случаев.

Ситуация № 1. УПД выполняет роль одновременно и счета-фактуры, и первичного учетного документа (статус 1). В этом случае необходимо убедиться, что верно заполнены все реквизиты счета-фактуры, входящего в УПД. Это строки 1 — 7, а также графы 1 — 11 формы. Правила заполнения указаны в пункте 5 статьи 169 НК РФ и постановлении Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137.

Кроме того, в наличии должны быть подписи руководителя организации и главбуха либо их уполномоченных лиц. Предприниматель, помимо своей подписи, указывает реквизиты свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Далее УПД заполняют так, как описано в ситуации № 2.

Ситуация № 2. УПД является бухгалтерским первичным документом (статус 2). Здесь в УПД нужно вписать показатели, которые являются обязательными для любой товарной накладной. Они перечислены в пункте 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ. Информация о том, какие поля УПД соответствуют обязательным реквизитам первичных учетных документов, представили в таблице 11. При этом можно заполнить и другие строки формы. Это не будет

ошибкой — наоборот, так полнее раскрывается содержание проведенной операции. Только необходимо внимательно отнестись к заполнению граф 7 и 8 УПД, в которых указывается налоговая ставка по НДС и сумма налога.

Таблица 11 – Показатели УПД соответствующие обязательным реквизитам первичного учетного документа

Реквизит	Где найти показатель в УПД
Наименование документа	Название документа указано в левом верхнем углу и конкретизируется статусом 1 или 2. Поле «Статус» носит информативный характер, и само по себе его заполнение без указания других реквизитов не придает документу статус счета-фактуры или «первички»
Дата составления документа	Строка 1
Наименование экономического субъекта, составившего документ	Строки 14 и 19 или печати (реквизит «М.П.»)
Содержание хозяйственной операции	Строки 2, 2а, 2б и 6, 6а, 6б (информация о сторонах сделки); графа 1, а также на усмотрение графа Б (предмет сделки); строка 8 (основание возникновения правоотношений); строки 9, 12 и 17 (дополнительная существенная информация об условиях и обстоятельствах операции — при ее наличии); строки 11 и 16 (уточняющие данные о датах исполнения операции — при их наличии)
Натуральное и (или) денежное измерение хоз. операции	Графы 2 — 6, 9, в случае предоплаты — строка 5
Наименование должностей лиц, совершивших операцию или ответственных за ее оформление	Строки 10 и 15 или строки 13 и 18
Подписи вышеуказанных лиц с указанием их ФИО или иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц	Строки 13 и 18. А при отсутствии в них подписей — строки 10 и 15. При этом если подписи нет и по строке 10 — строка «Руководитель организации или иное уполномоченное лицо»

Бланк УПД, помимо привычных реквизитов, не вызывающих вопросов,

содержит и те, с которыми бухгалтер столкнется впервые. ФНС России в приложении № 3 к письму от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ пояснила, какую информацию вписывать в незнакомые графы. А также на что обратить внимание, заполняя уже знакомые поля.

Строка 3 «Грузоотправитель и его адрес» и строка 4 «Грузополучатель и его адрес». В данных строках приводится наименование и адрес отправителя и получателя груза. Так вот данные показатели допустимо дополнить информацией об ИНН и КПП указанных лиц.

Графа Б «Код товара/ работ, услуг». Данный реквизит не является обязательным, и его можно не заполнять. Главное, чтобы предмет сделки был ясен из графы 1.

Если же графа Б заполнена, то в ней можно указать артикул в отношении товаров. А если речь идет о работах и услугах — код вида деятельности, в рамках которого они выполняются, согласно ОКВЭД и ОКУН соответственно. Проставленные коды видов деятельности в УПД могут облегчить вам подсчет доходов, если используется несколько видов деятельности. Поскольку пронумерованная таким образом «первичка» позволит однозначно относить операции к конкретному виду деятельности.

Строка 10_ «Товар (груз) передал/услуги, результаты работ, права сдал». По этой строке указывается должность лица, ответственного за отгрузку или сдачу работ (услуг). Также приводится его подпись, фамилия и инициалы. Если УПД оформляется со статусом 1, то после заполнения табличной части формы обязательно ставится подписи руководителя, главного бухгалтера или их уполномоченных лиц. Так вот, если товары (работы, услуги) сдает одно из этих лиц, то по строке 10 достаточно указать только его должность и ФИО. А подпись повторно можно не ставить. То есть ответственному лицу достаточно расписаться один раз.

Строка 11_ «Дата отгрузки, передачи (сдачи)». По общему правилу дата отгрузки должна совпадать с датой оформления отгрузочного документа. Ведь «первичку» нужно составлять в день совершения хозяйственной операции.

Однако могут быть случаи, когда документ оформлен в один день, а отгрузка по ряду причин состоялась только на следующий. Тогда даты будут разными. Поэтому в УПД предусмотрена строка 11 — в ней указывается реальная дата операции. И даже если даты совпадают, то все равно рекомендуется указывать информацию по строке 11. Это позволит избежать несогласованного внесения изменений в документ. А также поможет в решении спора.

Строка 12_«Иные сведения об отгрузке, передаче». Здесь могут быть приведены ссылки на сопутствующую передаче информацию. Например, данные о паспортах, сертификатах, а также о количестве и виде любых других документов, являющихся неотъемлемыми приложениями к УПД. Например, если по УПД передаются работы или услуги, отдельно может быть приложен подробный отчет с их описанием, поскольку налоговики, как правило, в таких случаях требуют детальной информации.

Строка 13__«Ответственный за правильное оформление сделки, операции». В этой строке указывается должность лица, ответственного за правильное оформление сделки со стороны продавца. А также его подпись, фамилия и инициалы. Правда, подпись может не понадобиться, если это лицо уже было указано выше как ответственное за отгрузку или за подписание счета-фактуры. Тогда достаточно только должности и ФИО.

Строка 14 «Наименование экономического субъекта — составителя документа (в т. ч. комиссионера (агента))». Здесь нужно указать наименование организации, составившей документ, это может быть фирма, которая ведет бухгалтер у продавца на основании договора.

Строку разрешается не заполнять, если в поле «М.П.» поставить печать, на которой будет наименование организации, составившей документ. При этом если строку все же заполнить, то ставить печать не обязательно. Документ будет действителен и без нее.

Строка 15 «Товар (груз) получил/услуги, результаты работ, права принял». По этой строке указывается должность лица, получившего груз или принимающего результаты работ (услуг). А также подпись лица, его фамилия и

инициалы.

Строка 16 «Дата получения (приемки)». Речь идет о реальной дате, когда покупатель получил товар, принял результаты работ (услуг).

Данный реквизит не является обязательным. Но ФНС России рекомендует его указывать всегда. При этом обратите внимание: дата в этой строке не может быть раньше даты составления самого УПД (строка 1). А также раньше даты передачи, зафиксированной продавцом в строке 11 .

Строка 17 «Иные сведения о получении, приемке» . Здесь можно указать, что приемка произошла без претензий. А если таковые были, сослаться на документы, которыми претензия оформлена.

Строка 18 «Ответственный за правильное оформление сделки, операции». В этой строке записывают должность лица, ответственного со стороны покупателя за правильное оформление сделки. Лицо ставит свою подпись с расшифровкой. Правда, подпись может не понадобиться, если это же лицо указано в строке 15 как ответственное за приемку. Тогда достаточно вписать только должность и ФИО, а подпись повторять не требуется.

Строка 19 «Наименование экономического субъекта — составителя документа». Здесь нужно привести наименование фирмы, которая заполнила документ от имени покупателя. Это может быть в том числе и компания, которая ведет у него бухгалтер на основании договора. Строку не заполняют, если в поле «М.П.» поставить печать, на которой будет наименование организации, составившей документ. При этом, если строку заполнить, ставить печать не обязательно. Документ действителен и без нее.

В универсальном передаточном документе может фигурировать несколько разных дат (дата составления самого УПД, дата отгрузки, дата приемки). В такой ситуации главное — не запутаться и отразить документ в учете на нужное число.

Ситуация № 1. Вы сами выставяете УПД (Приложение 4). Являясь продавцом, на основании универсального передаточного акта вы отразите в учете бухгалтерскую выручку. По общему правилу сделать это нужно на дату

отгрузки, которая указывается в строке 11. А если данная строка не заполнена, доход признайте на дату составления УПД (строка 1).

Однако право собственности на передаваемый груз может переходить в момент, когда вещь вручена покупателю. Тогда доход отражают на дату, на которую оформлено получение груза (строка 16). Аналогичный порядок действует, когда продавец передает результаты работ (услуг).

Если УПД имеет статус 1 (счет-фактура и передаточный документ), нужно определиться еще с одной датой, — на которую счет-фактура считается выставленным. Ведь если выписывается счет-фактура по просьбе контрагента, то именно по итогам квартала, в котором документ выставлен, нужно подать декларацию по НДС (п. 5 ст. 174 НК РФ). А если вы работаете посредником, на дату выставления счета-фактуры должны зарегистрировать УПД в журнале учета счетов-фактур.

Так вот, датой выставления счета-фактуры будет дата отгрузки (строка 11). А если она не указана — дата составления УПД (строка 1). Исключение — случаи, когда в разные дни передаются и принимаются результаты работ. Тогда актуальной будет дата приемки работ из строки 16, а не дата их сдачи.

Ситуация № 2. Вы получили универсальный передаточный документ (Приложение 5). На основании полученного передаточного акта покупатель отражает у себя расходы. В бухгалтерском учете делать это нужно на дату покупки, указанную по строке 16. Эта же дата является и датой получения счета-фактуры, если, конечно, УПД выписан со статусом 1 и в документе приведены все необходимые в таком случае реквизиты.

Три главных отличия счета-фактуры от первичного учетного документа
Отличие 1. Счет-фактура необходим для целей учета НДС. И по общему правилу его выставляют только плательщики данного налога. А «упрощенцы» таковыми не являются (п. 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ), поэтому при реализации счета-фактуры не выписывают.

Что касается первичных учетных документов (накладная, акт), то их при реализации товаров (работ, услуг) должны выставлять все продавцы

независимо от применяемой системы налогообложения. На основании первичных бухгалтерских документов происходит списание ценностей в бухучете и формируется доход от продажи.

Отличие 2. Обязательные реквизиты счета-фактуры установлены статьей 169 НК РФ. А показатели, необходимые для первичного учетного документа, перечислены в пункте 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ. И реквизиты не идентичны. Например, при продаже товара в счете-фактуре должна быть указана страна его происхождения (исключение — российские товары). А вот для первичного документа такое требование не предусмотрено. С другой стороны, ряд позиций, обязательных для «первички», отсутствуют в счете-фактуре. Например, наименование организации, составившей документ.

Отличие 3. Чтобы внести исправления в счет-фактуру, нужно оформить новый счет-фактуру по той же форме и с тем же номером и датой, что и неверно составленный документ, но уже с корректными данными. В специальной строке 1а такого счета-фактуры следует указать порядковый номер и дату исправления. Ошибки в первичном учетном документе исправляют проще: неверная сумма зачеркивается и рядом пишется правильная. Также указывается дата исправления и ставится подпись руководителя организации или предпринимателя с расшифровкой (п. 7 ст. 9 Закона № 402-ФЗ).[50]

ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА «СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»

Студенту:

Группа	ФИО
О-3501	Попова Татьяна Владимировна

Институт	Институт социально-гуманитарных технологий	Кафедра	Экономика
Уровень образования		Направление	080100 Экономика

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

<ul style="list-style-type: none"> – Положения и рекомендации по корпоративной и социальной ответственности используемые в российской практике – Внутренняя документация предприятия, официальной информации различных источников, включая официальный сайт предприятия, отчеты 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ГОСТ Р ИСО 26000-2010 «Руководство по социальной ответственности». Настоящий стандарт идентичен международному стандарту ISO 26000-2010 «Guidance on social responsibility». 2. Серией международных стандартов систем экологического менеджмента ISO 14000. Центральным документом стандарта считается ISO 14001 «Спецификации и руководство по использованию систем экологического менеджмента». 3. GRI (Global Reporting Initiative) – всемирная инициатива 4. Добровольной отчетности. SA 8000 – устанавливает нормы ответственности работодателя в области условий труда. <p style="text-align: right;">- http://planets.ru/</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

<p>Анализ факторов внутренней социальной ответственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – безопасность труда; – стабильность заработной платы; – поддержание социально значимой заработной платы; – дополнительное медицинское и социальное страхование сотрудников; – развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации; – оказание помощи работникам в критических ситуациях. 	<ul style="list-style-type: none"> – безопасность труда; – стабильность заработной платы; – поддержание социально значимой заработной платы; – развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации;
<p>Анализ факторов внешней социальной ответственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – спонсорство и корпоративная благотворительность; – содействие охране окружающей среды; – взаимодействие с местным сообществом и местной властью; – готовность участвовать в кризисных ситуациях; 	<ul style="list-style-type: none"> – спонсорство и корпоративная благотворительность; – взаимодействие с местным сообществом и местной властью;

– ответственность перед потребителями товаров и услуг (выпуск качественных товаров), и т.д.	
1. Определение стейкхолдеров организации: - внутренние и внешние стейкхолдеры организации; - краткое описание и анализ деятельности стейкхолдеров организации.	1. Внутренние: сотрудники предприятия, покупатели, партнеры, поставщики. Внешние: местное население, конкуренты. Предприятие входит в группу компаний Планета, которая является крупнейшим дистрибьютором продуктов питания в Томской области.
2. Определение структуры программы КСО - Наименование предприятия; - Элемент; - Стейкхолдеры; - Сроки реализации мероприятия; - Ожидаемый результат от реализации мероприятия.	2. –ИП Сорокин, -Благотворительные пожертвования, Корпоративное волонтерство , Социально-ответственное поведение, Денежные гранты. -Местное население, сотрудники организации. -Помощь и реклама, забота о населении, повышение квалификации сотрудников.
3. Определение затрат на программы КСО -расчет бюджета затрат на основании анализа структуры программы КСО	3. 72 800 рублей
4. Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций	4. Все программы КСО полностью охватывают интересы стейкхолдеров. Оценка эффективности: •социально-ответственное поведение- фирма заботиться о сотрудниках компании, стимулирующие надбавки дают больше стимула для качественной и творческой работы сотрудников. •корпоративное волонтерство- социальная адаптация фирмы в обществе. •благотворительные пожертвования- имидж фирмы, узнаваемость бренда.

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	12.01.2016
------------------------------------------------------	------------

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Мезенцева Ирина Леонидовна			

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
О-3501	Попова Т.В.		

АНАЛИЗ КОРПОРАТИВНОЙ СОЦИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И.П.

СОРОКИН М.И.

Корпоративная социальная ответственность (КСО) — явление достаточно новое для нашей страны. Вместе с тем, оно уже давно и активно развивается на Западе и является нормой для современного цивилизованного бизнеса. Существует несколько определений этого термина. И, пожалуй, наиболее точно его характеризует следующее. КСО — это концепция, в соответствии с которой компания учитывает интересы общества и берет на себя ответственность за влияние своей деятельности на клиентов, потребителей, работников, поставщиков, акционеров, местные сообщества и прочие заинтересованные стороны, а также на окружающую среду.

В данной главе анализируется процесс управления корпоративной социальной ответственностью. В частности, дана краткая характеристика корпоративной социальной ответственности предприятию ИП Сорокин М.И. Предложены рекомендации по улучшению управления корпоративно-социальной ответственностью.

1. Определение стейкхолдеров организации

Прямые стейкхолдеры	Косвенные стейкхолдеры
1.Сотрудники организации	1. Местное население
2.Собственники	2.Конкуренты
3. Покупатели товара ИП Сорокин М.И.	
4.Поставщики	

Таблица 1 – Стейкхолдеры организации

Вывод: Учитывая специфичность деятельности организации влияние Прямых стейкхолдеров относительно Косвенных значительнее. Наиболее крупный сегмент в группе Прямых стейкхолдеров организации – Покупатели.

Именно от покупателей зависит прибыльность и жизнеспособность компании.

Репутация компании сильно зависит от качества работы Сотрудников и Подрядчиков.

2. Определение затрат на программы КСО

№	Мероприятие	Единица измерения	Цена	Стоимость реализации на планируемый Период (год)
1	Новогодние подарки для детей	Подарки	8000	800*10= 8 000 рублей
2	Праздники: <ul style="list-style-type: none"> • День работников торговли; • Новый год • 8 марта; • 23 февраля. 	Рубль	200руб\чел.	200*72= 14 400
			300	300*72= 21 600
			200 руб.\чел.	200*72= 14 400
			200 руб.\чел	200*72= 14 400
3	День рождения сотрудника	Рубль	250 рублей	250*72чел=18000
			Итого:	72 800 рублей

Таблица 3 – Затраты на мероприятия КСО

Положительный эффект КСО для торгового бизнеса обусловлен, в первую очередь, отношением к ней покупателей. Добровольное участие розничной торговой компании в решении проблем общества потенциально влияет на их мнение и, соответственно, поведение, а значит может стать источником дополнительных экономических выгод. Таким образом, становится обоснованной потребность в дальнейших исследованиях, направленных на детальное изучение восприятия покупателями деятельности розничных и оптовых компаний. К основным вопросам, требующим рассмотрения, следует отнести оценку осведомленности покупателей о КСО торгового бизнеса, выявление наиболее и наименее предпочтительных для торговли с точки зрения покупателей социальных программ и мероприятий, определение оптимальных способов информирования о них и т.п., что позволит сформулировать

конкретные рекомендации розничным торговым организациям по реализации принципов КСО с целью повышения их результативности и эффективности.

Таким образом, корпоративная социальная ответственность — это не просто ответственность компании перед людьми, организациями, с которыми она сталкивается в процессе деятельности, перед обществом в целом, не просто набор принципов, в соответствии с которыми компания выстраивает свои бизнес-процессы, а философия организации предпринимательской и общественной деятельности, которых придерживаются компании, заботящиеся о своем развитии, обеспечении достойного уровня жизни людей, о развитии общества в целом и сохранение окружающей среды для последующих поколений.

Заключение.

На основе изученного материала : статей налогового кодекса РФ , методических рекомендаций , законодательных актов , писем и разъяснений Минфина РФ и ИФНС РФ, дающего осмысление экономического содержания налога на добавленную стоимость , его функций заключающихся в мобилизации существенных поступлений в бюджет , а также в ходе анализа организации расчетов по НДС на примере ИП Сорокин М.И., выявлены причины трудоемкости в обработке первичной документации при исчислении НДС и хроническом формировании корректирующих сведений в сводной налоговой отчетности по НДС , а также даны рекомендации по упрощению и экономии рабочего времени бухгалтера формирующего отчетность по НДС.

В ходе решения этой задачи был проведен анализ производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия, использовалась информация, отраженная в бухгалтерской отчетности предприятия. Был рассмотрен порядок документального оформления первичной документации отражающей расчеты по НДС, а также изучены документы формирующие сводную налоговую отчетность по НДС – журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и продаж. Применялись такие методы исследования как метод сравнения , группировки и факторный анализ.

Налогооблагаемой базой по НДС является сумма проданных товаров и оказанных услуг, а также выручка с суммы предоплаты. Сумма НДС подлежащая уплате в бюджет может быть уменьшена на суммы налога, предъявленные налогоплательщику при наличии счет-фактуры, с выделенной строкой НДС, приобретенные товары приняты к учету и закупленные товары применяются в деятельности, являющейся объектом обложения НДС.

Для учета налога на добавленную стоимость по полученным материальным ценностям используется активный счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражаются

уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога по приобретенным материальным ценностям в корреспонденции со счетами учета расчетов. Списание накопленных на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» сумм налога на добавленную стоимость отражается по кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции, как правило, со счетом 68.02 «Расчеты по налогам и сборам «Налог на добавленную стоимость».

Для учета расчетов по налогу на добавленную стоимость подлежащего к уплате в бюджет используется счет 68.02 «Расчеты по налогам и сборам «Налог на добавленную стоимость». Сальдо кредитовое по счету 68.02 «Расчеты по налогам и сборам «Налог на добавленную стоимость» показывает сумму НДС к уплате в бюджет. Сальдо дебетовое по счету 68.02 «Расчеты по налогам и сборам «Налог на добавленную стоимость» показывается сумма НДС подлежащая к возмещению из бюджета.

Основным первичным документами по учету НДС является счет - фактура, который регистрируется в журнале учета полученных или выставленных счетов - фактур. Накопительный учет сумм НДС осуществляется в регистрах налогового учета - Книге покупок и Книге продаж.

Расчет с бюджетом по НДС производится в течение 3 месяцев следующих за отчетным периодом равными долями на основании заполненной декларацией, утвержденной приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@.

Организации, осуществляющие как облагаемые, так и не облагаемые НДС операции обязаны вести по этим операциям отдельный учет. Его следует вести в строгом соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством.

В процессе изучения учета НДС индивидуальным предпринимателем Сорокин М.И. были рассмотрены следующие аспекты налогообложения НДС: статус налогоплательщика; объект налогообложения; формирование налоговой базы; составление декларации.

В результате проведенной работы можно сделать следующий вывод – применение на предприятии ИП Сорокин М.И. такой формы как УПД (универсальный передаточный документ), совмещающий в себе функции счета-фактуры и товарной накладной значительно сократит рабочее время бухгалтера обрабатывающего первичную документацию по НДС.

Список использованных источников:

1. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы/Москва: Юнити, Финансы, 2013. 424с.
2. О. В. Качур Налоги и налогообложение. Учебное пособие/Москва: Кнорус, 2016. 432с
3. Дадашев А.З., Кирина Л.С. Налоговое планирование в организации. Учебно-практическое пособие. / Москва: Книжный мир, 2013. 168с.
4. Левадная Т.Ю. Оптимизация налогообложения организации / журнал Российский налоговый курьер, № 11 – 2013. с. 56-59.
5. Индивидуальный предприниматель [Электронный источник]/Федеральная Налоговая Служба /: <http://www.nalog.ru>. (05.05.16)
6. Елена Лаптева Пять ситуаций как заполнить книгу покупок, что бы не потерять право на вычет входного НДС/ Российский налоговый курьер № 7 – 2016 с.38-42.
7. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/ (12.05.16)
8. М. Беспалов. Анализ сложных моментов по оформлению и выставлению счетов-фактур в целях постановки НДС на вычет / [Электронный источник] / Российский бухгалтер. URL: www.rosbuh.ru (29.04.16)
9. Солдатова. О. Как впервые сдать гигантскую декларацию по НДС / Журнал Главбух / № 7 апрель 2015 с. 50-57
10. Грязнова Н.Ф. Анализ мирового опыта начисления налога на добавленную стоимость/Москва: ВНИИКИ 2013.
11. Филина Ф.Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / Москва: Издательство «Росбух», 2012. 155 с.
12. Киреева Е.Ф. Налоги и налогообложение / Изд.: БГЭУ, 2012. 447 с.
13. Гражданский кодекс Российской Федерации URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/

14. Вылкова Е.С. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах /С-Петербург: СПбГУЭФ, 2012
- 15.
16. Поляк Г.Б., Романов А.Н Налоги и налогообложение, Изд.: М.: Юнити-Дана, 2012
17. Оканова Т. Н. Налогообложение коммерческой деятельности, Изд.: Юнити-Дана, 2013
18. Евстигнеев Е.Н. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России, Изд.: Инфра-М, 2014
19. Алиева Б.Х., Мусаева Х.М. Налоги и налоговая система РФ, Изд.: ЮНИТИ, 2014.
20. Прохорова Н.А. Проблемы формирования бухгалтерского учета налога на добавленную стоимость в торговых организациях / Школа университетской науки/ № 3 2013. с 56-59.
21. Федеральный закон от 06.12.2011 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Правовая система Консультант Плюс [Электронный источник] (01.05.2016)
22. Погорелова М.Я. Налоги и налогообложение / Изд.: ЮНИТИ, 2014
23. Дадашев А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации / Изд.: КНОРУС, 2012
24. Бардина И.В. Бухгалтерское дело Учебник для вузов / Изд.:Юрайт, 2012
25. Волков Н.Г. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятии / Дело и право, 2012. - 513 с.
26. Петров Г.В. Концептуальные проблемы теории и практики правового регулирования отношений по НДС / Законодательство и экономика № 7 – 2012. с 10-14.
27. О. Солдатова. Новые правила по которым надо заявлять вычеты и отчитываться по НДС / Журнал Главбух / № 7 апрель 2015 с. 50-57
28. Никандрова Л.К. Бухгалтерский учет движения товаров / Все для бухгалтера. № 8 2011. с. 24-32.

29. Лермонтов Ю.М. Особенности определения налоговой базы по НДС по отдельным операциям//Все для бухгалтера. – 2011. - № 6. – С. 20-28
30. Кузьмин Д.В. Особенности исчисления НДС в условиях консолидированной отчетности/Финансы и кредит № 12 2011. С. 18-26
31. Иванова В.Н. Оптимизация юридической конструкции налога как одна из проблем совершенствования налоговой системы / Финансовое право. -№ 7 2012. – с. 6-16. О.
32. Солдатова. Ожидаемые поправки НДС / Журнал Главбух / № 1 январь 2016 с. 67-69.
33. Миллер, Н. В. Универсальный передаточный документ / Бухгалтерский учет. № 1 2015 с. 63-65
34. Чистякова, Людмила. Новая декларация по НДС / Налоговый вестник. № 2 2015 с. 20-31.
35. Ефимова О.В. Бухгалтерский учет в современных условиях / Москва, 2012. - 403 с.
36. Понаморов С.А. О необходимости закрепления в учетной политике для целей налогообложения методики ведения реального учета //Бухгалтер и закон. № 12 2015. с. 19-22.
37. Шаталов С.Д. Налоговая политика Российской Федерации в ближайшей перспективе // Финансы. № 12 2015. с. 17-24.
38. Пилипенко А.А. Теоретико-методологические подходы к определению налоговой системы / Финансовое право. № 10 2011. с. 9-17.
39. Демин А.В. Законодательство о налогах и сборах: понятие, состав, проблемы /Финансовое право. № 4 2012. с. 12-2.
40. Базарова А.С. Методика раздельного учета НДС и ее отражение в учетной политике /Бухгалтер и закон. № 3 2012. с. 21-29.
41. Шишкин Р.Н. правовое регулирование налога на добавленную стоимость / Москва 2012.
42. Ефимова О.В. Бухгалтерский учет в современных условиях / Москва, 2012. - 403 с.

43. Капкаев, А. Налоговые вычеты по НДС: споры о периодах / Налоговый вестник. 2014.
44. Как сами налоговики советуют заполнять декларацию по НДС, книги покупок и продаж / Главбух., № - 2015. с. 34-40
45. Козырин А.Н. Некоторые проблемы российского законодательства о НДС. //Журнал российского права, 2012, №2, с.7-13.
46. Горский И.В. Оптимизация налогообложения и способы минимизации налоговых платежей. / Москва/ Страхование общество "Анкил", 2012. – с. 418
47. Артемова И.В. Раздельный учет НДС / Советник бухгалтера.
48. Погорелова М.А. Налоги и налогообложение / изд. ЮНИТИ, 2014 с. 42-48.
49. Оканова Т. Н. Налогообложение коммерческой деятельности / Изд.: Юнити-Дана, 2013.
50. Евстигнеев Е.Н. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России /Изд.: Инфра-М, 2014.