

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ КАЗЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ИМЕНИ В.Я. КИКОТЯ»

Е. А. Сафохина
Е. В. Егорова

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Часть 4

Учебное пособие

Москва
2017

ББК 65.052

С12

Сафохина, Е. А.

Организация и методика проведения налоговых проверок :
учебное пособие. Часть 4 / Е. А. Сафохина, Е. В. Егорова. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2017. – 201 с. – ISBN 978-5-9694-0448-9.

В учебном пособии в доступной форме рассмотрены основные вопросы, предусмотренные государственным образовательным стандартом и учебной программой по дисциплине «Организация и методика проведения налоговых проверок».

Раскрыты теоретические и практические положения организации налоговых проверок. Изложены методики проведения налоговых проверок организаций по видам экономической деятельности и в разрезе отдельных налогов. Приведена специфика методики проведения налоговых проверок в разрезе налога на доходы физических лиц.

Каждая глава учебного пособия сопровождается вопросами для самоконтроля, способствующими закреплению изученного материала, умению самостоятельно решать профессиональные вопросы, связанные с осуществлением налогового контроля.

Пособие предназначено для студентов и преподавателей экономических вузов и факультетов, слушателей системы послевузовского образования, а также для бухгалтеров, экономистов, менеджеров и руководителей организаций. Кроме того, пособие может быть полезно работникам налоговых и финансовых служб.

ББК 65.052

Рецензенты: старший оперуполномоченный по ОВД 4 отдела УОГЗ МВД России кандидат экономических наук ***Е. С. Зрилова***; старший специалист-ревизор группы ОД ОЭБиПК УВД по Зеленоградскому АО ГУ МВД России по г. Москве кандидат экономических наук, доцент ***И. А. Васильева***.

ISBN 978-5-9694-0448-9

© Московский университет МВД
России имени В.Я. Кикотя, 2017

© Сафохина Е. А., 2017

© Егорова Е. В., 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	5
Глава 1. Методика проведения выездной налоговой проверки в капитальном строительстве	9
1.1. Особенности производства строительной продукции.....	10
1.2. Нормативное правовое регулирование деятельности строительных организаций.....	14
1.3. Документы, отражающие деятельность строительных организаций.....	16
1.4. Формирование стоимости строительной продукции.....	18
1.5. Проверка договоров подряда на выполнение строительно-монтажных работ, учетной политики и достоверности объема реализации	21
1.6. Особенности проверки достоверности затрат на строительную продукцию.....	25
Контрольные вопросы к главе 1	28
Глава 2. Методика проведения выездной налоговой проверки организаций торговли.....	30
2.1. Нормативное правовое регулирование деятельности организаций розничной торговли.....	30
2.2. Документы, отражающие торговые операции	35
2.3. Особенности налогообложения торговых организаций.....	41
2.4. Методика налоговых проверок организаций розничной торговли.....	44
2.5. Проверка правильности применения и регистрации контрольно-кассовой техники и полноты учета выручки денежных средств	49
Контрольные вопросы к главе 2.....	60
Глава 3. Методика проведения выездной налоговой проверки организаций научно-производственной сферы	61
3.1. Особенности производства научно-технической продукции.....	62
3.2. Особенности налогообложения организаций научно-производственной сферы	66
3.3. Особенности проверки достоверности определения объема реализации научно-исследовательской организации.....	75
3.4. Особенности проверки достоверности определения затрат НИО в целях налогообложения.....	79
Контрольные вопросы к главе 3.....	85

Глава 4. Методика проведения выездной налоговой проверки организаций топливно-энергетического комплекса	86
4.1. Особенности формирования налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых на продукцию ТЭК.....	87
4.2. Особенности налоговой проверки угледобывающих предприятий.....	99
4.3. Особенности налоговой проверки предприятий по добыче углеводородного сырья.....	102
4.4. Особенности налоговой проверки нефтеперерабатывающих предприятий.....	110
4.5. Особенности налоговой проверки предприятий электроэнергетики.....	115
Контрольные вопросы к главе 4	119
Глава 5. Методика проведения выездной налоговой проверки налоговых агентов по исчислению налога на доходы физических лиц	120
5.1. Налоговые агенты: понятие, классификация и обязанности.....	120
5.2. Особенности порядка исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами	121
5.3. Направления и этапы проверки налоговых агентов по НДФЛ	124
5.4. Методика проверки исчисления НДФЛ при получении доходов в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды	137
Контрольные вопросы к главе 5	149
Глава 6. Методика проведения выездной налоговой проверки индивидуальных предпринимателей	150
6.1. Определение правового режима для занятия предпринимательской деятельности.....	151
6.2. Порядок исчисления и уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями	153
6.3. Проверка учета доходов и расходов и хозяйственных операций.....	159
Контрольные вопросы к главе 6	177
Заключение.....	178
Библиографический список.....	180
Глоссарий.....	195
Список сокращений.....	200

ВВЕДЕНИЕ

Практически у каждого налогового инспектора, проводящего налоговую проверку, есть собственные методы и способы ее проведения. Создать универсальную методику налоговой проверки невозможно, так как, несмотря на единство налоговой системы в нашей стране, каждый хозяйствующий субъект имеет свои особенности в исчислении и уплате налогов, что может привести к ошибкам и нарушениям. В целом налоговую проверку можно определить как выполнение налоговыми инспекторами задания по проверке первичных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета, отчетности экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия нормам, установленным законодательством, порядке формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты разных уровней и внебюджетные фонды.

Налоговая проверка как процесс состоит из нескольких этапов, а именно: предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта; проверка и подтверждение (неподтверждение) правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды; оформление и представление результатов проведения налоговой проверки.

На каждом из этих этапов налоговые инспекторы выполняют определенные проверочные действия. Так, на первом этапе необходимо: провести общий анализ элементов системы налогообложения экономического субъекта; определить основные факторы, влияющие на налоговые показатели; проверить правильность методики исчисления налоговых платежей; проанализировать организацию документооборота; осуществить расчет налоговых показателей экономического субъекта. Выполнение процедур на данном этапе позволяет определить такие существенные факторы, как специфика основных хозяйственных операций экономического субъекта и объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

На следующем (основном) этапе проверки необходимо определить, на каких именно участках налогового учета необходима углубленная проверка. При проведении второго этапа работ осуществля-

ется проверка налоговой отчетности, представленной экономическим субъектом по установленным формам, правильности исчисления налогов, сроков уплаты и т. д. При этом способы и методы проверки каждого налога имеют свои особенности.

В ходе налоговой проверки проводится контроль правильности формирования налоговой базы и заполнения налоговых деклараций организации.

В учебном пособии изложены методики проведения выездной налоговой проверки в разрезе некоторых отраслей экономики (капитальное строительство, торговля, научно-производственная сфера и топливно-энергетический комплекс) и методика проверки налоговых агентов и индивидуальных предпринимателей по налогу на доходы физических лиц.

Учебное пособие «Организация и методика проведения налоговых проверок» предназначено для курсантов и слушателей системы МВД России, обучающихся по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

Изучение учебного пособия «Организация и методика проведения налоговых проверок» позволит приобрести курсантам и слушателям:

- знания об особенностях налогообложения некоторых отраслей экономики;
- навыки по осуществлению налогового контроля в организациях научно-производственной сферы и топливно-энергетического комплекса, осуществляющих капитальное строительство, торговлю;
- способности контролировать правильность исчисления налогов и сборов в целях обеспечения своевременного и полного внесения их в бюджет;
- умение применять финансовые взыскания в отношении нарушителей законодательства о налогах и сборах;
- знания о проведении мероприятий по профилактике налоговых правонарушений.

В результате изучения дисциплины «Организация и методика проведения налоговых проверок» курсанты и слушатели должны обладать следующими профессиональными компетенциями:

- способностью определять размер налоговых обязательств;
- умением определять размер недоимки, рассчитывать штрафы и пени за нарушения законодательства о налогах и сборах;
- умением реализовывать на практике результаты осуществления налогового контроля.

Учебное пособие является продолжением пособия по данной дисциплине, состоящего из трех частей, написанного тем же коллективом авторов. Первая часть пособия посвящена основам теории проведения налоговых проверок. Вторая часть раскрывает вопросы организации процедур камеральных и выездных налоговых проверок, а также проверок ценообразования для целей налогообложения, их документальное оформление и реализацию материалов. В третьей части учебного пособия рассмотрены методики проведения налоговых проверок в разрезе основных налогов, а также вопросы ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Четвертая часть учебного пособия «Организация и методика проведения налоговых проверок» раскрывает методики проведения выездной налоговой проверки по сферам экономической деятельности и включает главы с первой по четвертую, а также методики проведения выездной налоговой проверки налоговых агентов и индивидуальных предпринимателей по налогу на доходы физических лиц и включает пятую и шестую главы.

В первой главе «Методика проведения выездной налоговой проверки в капитальном строительстве» рассмотрены особенности производства строительной продукции, раскрыты нормативные акты, регламентирующие капитальное строительство, выделены документы, являющиеся источниками информации при проведении выездной налоговой проверки, обозначены особенности формирования стоимости строительной продукции. Особое внимание уделено проверке договоров подряда на выполнение строительно-монтажных работ и достоверности определения объема реализации, раскрыты особенности проверки достоверности определения затрат на строительную продукцию.

Вторая глава «Методика проведения выездной налоговой проверки организаций торговли» раскрывает вопросы нормативного правового регулирования деятельности организаций розничной торговли, выделяет документы, необходимые при проведении выездной налоговой проверки операций, осуществляемых организациями розничной торговли. Обозначены особенности налогообложения торговых организаций. Особое внимание уделено методике налоговых проверок организаций розничной торговли и проверке правильности применения контрольно-кассовой техники данными организациями.

Третья глава «Методика проведения выездной налоговой проверки организаций научно-производственной сферы» заостряет

внимание на особенностях производства научно-технической продукции и особенностях налогообложения организаций научно-производственной сферы, раскрывает особенности проверки достоверности определения объема реализации научно-технической продукции научно-исследовательской организацией и достоверности определения ими затрат в целях налогообложения.

В четвертой главе «Методика проведения выездной налоговой проверки организаций топливно-энергетического комплекса» рассмотрены особенности формирования налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых на продукцию топливно-энергетического комплекса, раскрыты особенности налоговой проверки угледобывающих предприятий и предприятий по добыче углеводородного сырья, определены особенности налоговой проверки нефтеперерабатывающих предприятий и предприятий электроэнергетики.

Пятая глава «Методика проведения выездной налоговой проверки налоговых агентов по исчислению налога на доходы физических лиц» раскрывает экономическую сущность и понятие налоговых агентов, рассматривает особенности порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц налоговыми агентами. Выделяет направления и этапы проверки налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц. Особое внимание уделено методике проверки исчисления налога на доходы физических лиц при получении доходов в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды.

Шестая глава «Методика проведения выездной налоговой проверки индивидуальных предпринимателей» раскрывает экономическую сущность и понятие индивидуальных предпринимателей, рассматривает особенности порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц индивидуальных предпринимателей, выделяет направления и этапы проверки индивидуальных предпринимателей по налогу на доходы физических лиц. Особое внимание уделено методике проверки учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальных предпринимателей при исчислении ими налога на доходы физических лиц.

Каждая глава учебного пособия «Организация и методика проведения налоговых проверок» сопровождается вопросами для самоконтроля, которые способствуют закреплению изученного материала, умению самостоятельно решать профессиональные вопросы, связанные с осуществлением налогового контроля.

Глава 1. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ В КАПИТАЛЬНОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Проблема. Строительные организации характеризуются рядом отраслевых особенностей в технологии производства, организационно-правовых основах деятельности, системе бухгалтерского учета и налогообложения и, как следствие, в налоговом контроле. Необходимость контроля расходов на капитальное строительство, установление соответствия сметной стоимости строительства сметным нормативам, физическим объемам работ, конструктивным, организационно-технологическим и другим решениям, предусмотренным проектной документацией, наряду с разработкой методик проведения налоговых проверок, ориентированных на отраслевые особенности организации, обусловили повышение требований к системе со стороны налоговых органов.

Аннотация. После изучения этой главы вы получите представление:

- об особенностях производства строительной продукции;
- о нормативных правовых актах, регламентирующих деятельность строительных организаций;
- о документах, необходимых для проведения налоговой проверки строительных организаций;
- о порядке формирования стоимости строительной продукции;
- о методике проверки договоров подряда на выполнение строительно-монтажных работ, учетной политики и достоверности определения объема реализации;
- об особенностях проверки достоверности определения затрат на строительную продукцию.

Ключевые слова: строительно-монтажные организации, продукция капитального строительства, строительно-монтажные работы, индивидуальное проектирование, проектно-изыскательские организации, проектная документация, подрядный способ выполнения работ, хозяйственный способ выполнения работ, стоимость строительства, сметная стоимость, сметный норматив, прямые затраты, накладные расходы, плановая себестоимость, фактическая себестоимость, статьи калькуляции.

1.1. Особенности производства строительной продукции

По объему производимой продукции отрасль строительства представляет собой примерно десятую часть всей экономики.

Рассматривая особенности налоговой проверки строительных организаций, необходимо отметить, что они вытекают из особенностей продукции строительного производства, технологии ее производства и реализации.

Приступая к проверке, важно знать эти особенности. Рассмотрим их подробнее.

В капитальном строительстве участвуют организации и предприятия различных отраслей народного хозяйства, обеспечивающие строительство материальными, техническими ресурсами, транспортными услугами, проектно-изыскательскими работами и др.

Система организаций, участвующих в производстве недвижимых основных фондов, необходимых для деятельности различных субъектов народного хозяйства, представляет собой инвестиционный комплекс, основными участниками которого являются:

- инвесторы (заказчики) – вкладчики капитала, необходимого для создания новых, реконструкции или технического перевооружения действующих основных фондов;
- проектные и архитектурные организации, разрабатывающие по договорам с заказчиками проектную и сметную документацию на строительство;
- строительно-монтажные организации (СМО), выполняющие по договорам подряда комплексы работ по строительству объектов различного назначения;
- поставщики – предприятия, выпускающие необходимую для строительства продукцию, и органы, занимающиеся поставками материально-технических ресурсов;
- рыночная инфраструктура (биржи, аукционы, ярмарки), транспортные организации.

Продукцией капитального строительства являются полностью законченные и подготовленные к эксплуатации предприятия, здания, сооружения и комплексы производственного, специального, жилищно-коммунального, социального и другого назначения.

Понятие «*продукция капитального строительства*» следует отличать от более узкого понятия «*продукция строительного производства*», под которым понимаются в основном выполненные строительно-монтажные работы (СМР), широко используемое в

практической деятельности строительно-монтажных организаций (СМО). На ее основе формируются показатели и методы оценки результатов деятельности подрядных организаций, система расчетов между участниками строительного процесса, структура и размеры их оборотных средств и налогооблагаемая база.

Строительству как отрасли материального производства присущи определенные технико-экономические *особенности*. Они связаны:

- *во-первых*, с характером продукции строительства: недвижимая, непосредственно связана с землей, большие размеры, масса, высокая *материалоемкость* и стоимость, носит *индивидуальный* характер, *длительные сроки* изготовления и службы. Отсюда: *расчеты* в отрасли производятся с применением *промежуточных платежей*, т. е. за отдельные объекты или их части и конструктивные элементы, а не за стройку в целом;

- *во-вторых*, с процессом строительного производства: большое количество участников инвестиционного процесса, чей капитал переплетается в отдельно взятом строительстве, образуя многообразие кооперированных связей и сложную комбинацию интересов.

В строительстве ни одна СМО не в состоянии осуществить собственными силами весь комплекс работ по созданию готовой строительной продукции. Поэтому для выполнения отдельных их видов привлекаются различные специализированные организации;

- *в-третьих*, многообразие и индивидуальный характер продукции строительства предопределяет специфику организации ее проектирования и определения стоимости.

Поэтому в строительстве широко применяется *индивидуальное проектирование*. Без предварительно разработанной проектно-сметной документации строить запрещено (ст. 3 Федерального закона от 17 ноября 1995 г. № 169-ФЗ «Об архитектурной деятельности в Российской Федерации», ст. 61 Градостроительного кодекса Российской Федерации).

Проектную документацию на строительство разрабатывают специализированные проектно-изыскательские (ПИО) и архитектурные организации, которые являются самостоятельными юридическими лицами и, следовательно, налогоплательщиками.

Разработка проекта осуществляется на основании договора подряда с проектно-исследовательской организацией (ПИО).

Процесс проектирования объектов строительства регламентирован нормативными документами, такими как Гражданский кодекс Российской Федерации, Градостроительный кодекс Российской Федерации, а также инструкции, письма и указания Госстроя Российской Федерации.

В соответствии со ст. 61 Градостроительного кодекса Российской Федерации строительство, реконструкция, капитальный ремонт зданий, сооружений и их частей осуществляется на основе *проектной документации*, которая в свою очередь разрабатывается в соответствии с градостроительной документацией, со строительными нормами и правилами (СНиП), согласовывается с органами архитектуры и градостроительства, органами государственного контроля и надзора в соответствии с законодательством.

Все инвестиционные проекты, независимо от источников финансирования и форм собственности объектов капитальных вложений, до их утверждения подлежат экспертизе, в том числе и экологической (Федеральный закон от 23 ноября 1995 г. № 174-ФЗ «Об экологической экспертизе»).

Одно из самых распространенных нарушений связано с тем, что значительное количество строек ведется без проектов.

Проект на строительство – это комплекс графических, текстовых, экономических и других документов и расчетов, определяющих техническую возможность и экономическую целесообразность строительства объекта в данном районе и в установленные сроки.

Разработка проекта охватывает широкий круг вопросов (проведение изысканий, расчеты конструкций, выбор и компоновка оборудования, выполнение чертежа генплана, зданий в целом и их отдельных частей, составление пояснительных записок, смет, расчетов экономических показателей и пр.). Кроме выполнения изыскательских и проектных работ, на них в необходимых случаях возлагается авторский и технический надзор за строительством.

При проверке проектно-изыскательских организаций необходимо учитывать особенности их деятельности, которые в свою очередь влияют на формирование налогооблагаемой базы и выбор методики проверок данных организаций.

Часть проектно-изыскательских работ выполняется на строительной площадке, которая расположена вне места нахождения ПИО (т. е. по другому адресу). В этом случае можно говорить об обособленном подразделении (ст.ст. 11, 117, 248 НК РФ, ст. 209 ТК РФ), необхо-

димости его постановки на налоговый учет и уплате налогов по месту нахождения строительной площадки. То же касается и СМО при выполнении строительно-монтажных работ.

По окончании работ на строительной площадке (после выполнения всех условий заключенного договора подряда) организация должна сняться с налогового учета в инспекции Федеральной налоговой службы по месту нахождения своего обособленного подразделения. Не постановка на учет строительной площадки является нарушением налогового законодательства и может привести к негативным последствиям (ст.ст. 117, 248 НК РФ) – под штраф может попасть сумма СМР, выполненных за соответствующий период на данном объекте.

Капитальное строительство ведется *двумя способами*: подрядным и хозяйственным.

При *подрядном* способе СМР выполняются по договорам заказчика с подрядными СМО, располагающими постоянными кадрами строителей, собственной материально-технической базой, находящимися на хозяйственном расчете и состоящие в саморегулируемой организации.

При подрядном способе строительства взаимоотношения между заказчиками и СМО *регулируются договорами подряда*, заключаемыми в соответствии с ГК РФ (гл. 37). В случае отсутствия договора подряда выполнение и финансирование СМР запрещается.

В зависимости от участников, заключающих договоры, и состава выполняемых работ, различают подрядные договоры: *генеральный, субподрядный и прямой*.

Генеральный договор подряда заключается заказчиком со строительной организацией (генеральным подрядчиком) на весь период строительства объектов, включенных в план капитального строительства. В данном договоре, в соответствии с титульным спискомстроек, устанавливаются сроки начала и окончания строительства, стоимость поручаемых подрядчику работ по договорной цене, а также сроки ввода в действие объектов, форма расчетов и другие условия его выполнения: объемы незавершенного строительства (НЗП); заказчик; подрядчик и их реквизиты.

В дополнение к генеральному договору могут заключаться дополнительные соглашения, служащие формой уточнения взаимоотношений между заказчиком и генподрядчиком, предусмотренных данным договором. Необходимость заключения дополнительного

соглашения возникает, когда пересматриваются проектно-сметная документация и титул стройки.

Поэтому при налоговой проверке в капитальном строительстве особое внимание следует уделить обоснованности заключения дополнительных соглашений и достоверности выполнения предусмотренных ими объемов работ.

Генеральный подрядчик может (если это предусмотрено условиями договора) привлекать для выполнения комплекса или вида СМР специализированные подрядные организации - субподрядчиков. Заключаемые с ними договоры на строительство субподряда называются субподрядными, и в этом случае генеральный подрядчик выступает заказчиком, а субподрядчик – подрядчиком.

Заказчик может поручить монтаж отдельных видов оборудования его поставщикам или монтажным организациям, с которыми заключаются прямые договоры подряда.

При *хозяйственном* способе договоры подряда не заключаются, а строительство ведется самим застройщиком, при этом организация является одновременно и заказчиком, и исполнителем работ. Этот способ применяется, когда объемы СМР на объектах строительства незначительны или выполняются в условиях действующего промышленного производства (во время перерывов на основном производстве).

При реконструкции предприятий применяется *смешанный* (комбинированный) способ строительства, при котором строительная часть объекта выполняется подрядным способом, а монтаж – выполняются силами заказчика.

1.2. Нормативное правовое регулирование деятельности строительных организаций

При проверке ПИО и СМР следует руководствоваться нормативными актами:

- Гражданский кодекс Российской Федерации (гл. 37);
- Градостроительный кодекс Российской Федерации (ст. 61);
- Налоговый кодекс Российской Федерации (гл. 21, 25);
- Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»;
- Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004, утв. постановлением Госстроя от 5 марта 2004 г. № 15/1;

– постановление Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ»;

– постановление Госкомстата России от 30 ноября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве»;

– постановление Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте»;

– приказ Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации (Минстроя России) от 19 февраля 2015 г. № 117/пр «Об утверждении формы разрешения на строительство и формы разрешения на ввод объекта в эксплуатацию»;

– Положение по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда (ПБУ 2/2008) – приказ Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н;

– Методические рекомендации по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства и формирования финансовых результатов – письмо Минфина России от 23 мая 1994 г. № 66 (применяются в части, не противоречащей НК РФ);

– Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ, утв. приказом Минстроя России от 4 декабря 1995 г. № БЕ-11-260/7 (применяется с учетом положений письма Минфина России от 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03 и в части, не противоречащей положениям гл. 25 НК РФ, ПБУ 10/99, другим нормативным документам Минфина России);

– Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160;

– письмо Государственного комитета Российской Федерации по вопросам архитектуры и строительства (Госстроя России) от 18 октября 1993 г. № 12-248 «О Методических рекомендациях о порядке применения нормативов накладных расходов в строительстве»;

– письмо Минфина России от 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)».

1.3. Документы, отражающие деятельность строительных организаций

При проверке правильности исчисления налогооблагаемой базы СМО следует использовать следующие первичные документы, утв. постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. № 100 и от 30 октября 1997 г. № 71а (унифицированные формы первичной учетной документации по капитальному строительству):

- акт о приемке выполненных работ по форме № КС-2;
- справки о стоимости выполненных работ по форме № КС-3;
- общий журнал работ по форме № КС-6;
- журнал учета выполненных работ по форме № КС-6а;
- акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения по форме № КС-8;
- акт о разборке временных (нетитульных) сооружений по форме № КС-9;
- акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений по форме № КС-10;
- акт приемки законченного строительством объекта по форме № КС-11;
- акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией по форме № КС-14;
- акт о приостановлении строительства по форме № КС-17;
- акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству по форме № КС-18;
- рапорт о работе башенного крана ЭСМ-1;
- путевой лист строительной машины ЭСМ-2;
- рапорт о работе строительной машины (механизма) ЭСМ-3;
- рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма) ЭСМ-4;
- карта учета работы строительной машины (механизма) ЭСМ-5;
- журнал учета работы строительных машин (механизмов) ЭСМ-6;
- справка о выполненных работах (услугах) ЭСМ-7 и др.

Помимо вышеприведенных форм первичной учетной документации, приказом Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации от 19 февраля 2015 г. № 117/пр

утверждены формы разрешения на строительство и формы разрешения на ввод объекта в эксплуатацию.

Нужно отметить, что Альбомом унифицированных форм первичной учетной документации по капитальному строительству не предусмотрены такие документы, как:

- акт приемки этапа выполненных работ по договору строительного подряда;
- акт приемки выполненных отдельных видов и комплексов работ;
- акт приемки заказчиком выполненных ремонтно-строительных работ.

Применить форму № КС-2 в этих случаях можно лишь в случае, если срок выполнения работ укладывается в один отчетный период, что бывает крайне редко. Напрашивается вывод о необходимости организациям, у которых появляются такие хозяйственные ситуации, предусматривать учетной политикой формы первичных учетных документов для оформления этих операций.

Также для проведения налоговой проверки необходимы:

- формы бухгалтерской и налоговой отчетности;
- формы государственного статистического наблюдения:

а) обследование деловой активности строительной организации форма № ДАС (квартальная) (приказ Росстата от 17 июля 2015 г. № 327 (ред. от 28.10.2016) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством» (с изм. и доп., вступ. в силу с отчета за январь 2017 года);

б) сведения о наличии основных строительных машин, форма № 12-строительство (годовая) (приказ Росстата от 15 августа 2016 г. № 427 (ред. от 16.12.2016) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством»);

в) сведения о построенных населенных жилых домах формы № 1-ИЖС (годовая) и 1-ИЖС (срочная) (месячная) (приказ Росстата от 19 сентября 2014 г. № 572 (ред. от 15.08.2016) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за жилищным фондом, работой жилищно-коммунальных организаций в условиях реформы и внесении измене-

ний в приложения № 9 и № 14, утвержденные приказом Росстата от 4 сентября 2014 г. № 548»);

г) сведения о вводе в эксплуатацию зданий и сооружений форма № С-1 (месячная, годовая) (приказ Росстата от 4 сентября 2014 г. № 548 (ред. от 15.08.2016) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством»);

д) сведения о выданных разрешениях на строительство и разрешение на ввод объектов в эксплуатацию, форма 1-разрешение (месячная) (приказ Росстата от 15 августа 2016 г. № 427);

– документы на отпуск материалов в производство и включению их в себестоимость работ (требования, лимитно-заборные карты, форма № М-29 по обоснованию номенклатуры и количества списываемых в производство материалов);

– отчеты материально ответственных лиц по наличию и движению материальных ценностей по форме № М-19;

– документы по начислению и выдаче заработной платы и другие документы.

1.4. Формирование стоимости строительной продукции

Индивидуальный характер продукции строительства обусловил и особую систему определения ее стоимости. Неповторимость каждого отдельно взятого объекта строительства усложняет его экономическую оценку, проводимую на основе аналогов. Практически невозможно, чтобы дважды совпали условия строительства, цена на материалы, рабочую силу и другие факторы. Отсюда субъективный характер цены на строительную продукцию и необходимость калькулирования индивидуальных издержек подрядных СМО.

Стоимость строительства – это сумма денежных средств, требующихся для его осуществления. Для ее оценки составляются специальные документы – *сметы*, поэтому стоимость строительства называется сметной, т. е. это сумма денежных средств, необходимых для его осуществления в соответствии с проектными материалами.

Сметная стоимость строительства охватывает весь комплекс расходов, необходимых для его осуществления, и является основой для формирования свободных (договорных) цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядные СМР. На основе сметной документации осуществляется также учет и отчетность СМО.

Основанием для определения сметной стоимости строительства служат:

- *проект и рабочая документация*, включая чертежи, ведомости объемов СМР, спецификации и ведомости на оборудование, основные решения по организации и очередности строительства, пояснительные записки к проектным материалам;
- *сметные нормативы*, цены на оборудование, отдельные решения государственного и других органов управления, относящиеся к соответствующей стройке.

При отсутствии необходимых сметных нормативов в действующей сметно-нормативной базе могут составляться индивидуальные сметные нормы.

В настоящее время нет нормативных документов, регулирующих порядок учета себестоимости проектно-изыскательских и строительно-монтажных работ, отражающих их особенности. На практике налогоплательщики используют Методические рекомендации о порядке применения нормативов накладных расходов в строительстве, доведенные письмом Государственного комитета Российской Федерации по вопросам архитектуры и строительства от 18 октября 1993 г. № 12-248, применяемые с учетом положений письма Минфина России от 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03 и в части, не противоречащей положениям гл. 25 НК РФ, ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденных приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, другим нормативным документам Минфина.

В соответствии с действующей системой статистической и бухгалтерской отчетности и порядком осуществления деятельности СМО в нее входят следующие элементы:

- строительные работы;
- работы по монтажу оборудования (монтажные работы);
- приобретение (изготовление) оборудования и инвентаря;
- прочие элементы.

Расходы по приобретению оборудования и пр. несут, как правило, заказчики. Строители, выполняя работы, затрачивают средства на строительные и монтажные работы, объединенные в единую группу – стоимость СМР.

Сметная стоимость СМР по методам расчета и экономическому содержанию делится на три части: *прямые* затраты, *накладные* расходы и *плановые накопления*.

Прямые затраты – расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом, т. е. с выполнением конкретного вида СМР, и их размер прямо пропорционален изменению физических объемов подлежащих выполнению работ данного вида. В их состав входят:

- стоимость материалов (строительных конструкций, деталей, полуфабрикатов), используемых при выполнении СМР с учетом всех затрат на приобретение и хранение;

- расходы на оплату труда рабочих, занятых на строительных и монтажных работах;

- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, участвующих в производстве строительных и монтажных работ.

Накладные расходы, в отличие от прямых затрат, связаны с обеспечением общих условий производства СМР, его обслуживанием, организацией и управлением. В составе СМР накладные расходы определяются косвенным путем на основе смет этих расходов на планируемый период в размерах, исчисленных по принятой в строительной организации методике их распределения по объектам.

В налоговом учете прямыми признаются расходы, подлежащие включению в себестоимость СМР (вне зависимости от способа их расчета). Косвенные расходы в каждом отчетном (налоговом) периоде в обязательном порядке относятся на уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Сметная прибыль (плановые накопления) – это сумма средств, необходимая для покрытия отдельных (общих) расходов СМО, не относимая на себестоимость работ и являющаяся нормативной частью стоимости (цены) строительной продукции.

Свободная (договорная) цена на строительную продукцию – это цена, установленная заказчиком и генподрядчиком (генподрядчиком и субподрядчиком) на равноправной основе при заключении договора подряда на капитальное строительство.

Сметная себестоимость – это выраженные в денежной форме затраты на производство СМР, определяемые по сметным нормам и ценам.

Плановая себестоимость – это плановые затраты на производство заданного объема СМР с учетом снижения затрат в результате осуществления мероприятий по повышению технического и организационного уровня строительного производства.

Фактическая себестоимость – это издержки СМО на производство СМР. В подрядных организациях фактическая себестоимость определяется по отдельным объектам и организации в целом по данным бухгалтерского учета и включает все затраты на производство, в том числе и непроизводственные (потери материалов при хранении, от брака и т. д.).

В соответствии с Типовыми методическими рекомендациями все затраты, образующие себестоимость СМР, группируются двумя способами:

- по статьям калькуляции (калькуляционная группировка);
- в соответствии с их экономическим содержанием – по первичным элементам затрат (материалы; оплата труда; амортизация и пр.).

Калькуляционная группировка включает все затраты, связанные с производством СМР, и показывает, на какие цели расходуются средства, образующие себестоимость.

Статьи калькуляции себестоимости строительной продукции включают в себя:

1. Стоимость использованных в производстве материалов, строительных конструкций, деталей, топлива, энергии, пара, воды и других материальных ресурсов.
2. Расходы на оплату труда рабочих.
3. Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов.
4. Накладные расходы.

Состав затрат по каждой статье приведен в Типовых методических рекомендациях.

1.5. Проверка договоров подряда на выполнение строительно-монтажных работ, учетной политики и достоверности объема реализации

При проверке устанавливается соответствие договоров требованиям законодательства и отраслевым особенностям заключения и исполнения подрядных договоров.

Законодательная база по данному вопросу содержится в гл. 27 «Понятие и условия договора»; гл. 37 «Подряд» (§ 3 «Строительный подряд»; § 4 «Подряд на выполнение проектных и изыскательских работ») ГК РФ.

Отраслевые особенности составления договоров подряда содержатся в Руководстве по составлению договоров подряда на строительство в Российской Федерации (письмо Министерства архитекту-

ры, строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации от 10 июня 1992 г. № БФ-558/15 согласовано с Минэкономики и Минфином России).

В соответствии с указанными документами договоры должны содержать сведения:

- о месте заключения договора (ст. 444 ГК РФ), наименовании и местонахождении объекта строительства, либо выполнении строительных работ (ст. 740 ГК РФ);

- о моменте заключения договора и окончании срока действия договора (ст. 425 ГК РФ), а также о сроках выполнения работы (ст. 708 ГК РФ);

- о цене работы по договору (ст.ст. 424 и 709 ГК РФ), а также о наличии технической документации и сметы на строительство (ст. 743 ГК РФ);

- о предмете договора и других существенных условиях договора (ст. 432 ГК РФ);

- об условиях изменения и расторжения договора (ст. 453 ГК РФ);

- об условиях обеспечения строительства материальными ресурсами (ст.ст. 704, 713, 745 ГК РФ).

При различных способах обеспечения строительства материальными ресурсами, например поставка материалов подрядчиком или заказчиком, а также с использованием давальческих материалов заказчика различными будут также и способы отражения этих операций в учете и особенности налогообложения.

Условия заключенных договоров с учетом ст.ст. 167, 271 и 273 НК РФ определяют учетную политику СМО, порядок отражения в бухгалтерском учете и налогообложения осуществляемых ею хозяйственных операций.

Поэтому в договорах подряда должны быть отражены сведения:

- выполняются ли работы подрядчиком лично или с субподрядчиками (ст. 746 ГК РФ);

- о порядке сдачи и приемки строительных работ (ст.ст. 720 и 753 ГК РФ);

- о порядке оплаты работ (ст.ст. 711 и 746 ГК РФ):

- а) по мере готовности и сдаче отдельных работ по конструктивным элементам;

- б) при сдаче после завершения всех работ на объекте строительства.

После проверки учредительных документов и договоров следует изучить учетную политику СМО.

Специфическими для СМО положениями учетной политики являются выбор способа учета затрат на производство и определение выручки от реализации и формирования финансовых результатов. От этого в конечном итоге зависит правильность исчисления и уплаты налогов. В соответствии с п. 4.1 Типовых методических рекомендаций СМО могут выбрать следующие способы учета затрат на производство: *позаказный* метод – при учете затрат по объекту (заказу) в целом; или метод *накопления затрат* – при учете затрат по однородным специальным работам по мере их выполнения.

Необходимо проверить, подтверждены ли принятые организацией способы учета затрат на производство, определения выручки от реализации и формирования финансовых результатов соответствующими условиями сдачи-приемки и оплаты выполненных СМР в договорах строительного подряда и субподряда (например, при учете затрат методом накопления затрат и определения дохода по стоимости работ по мере готовности в договорах подряда должна быть предусмотрена ежемесячная сдача-приемка и оплата выполненных СМР).

В договорах подряда может быть определен порядок частичного или полного авансирования заказчиком СМР, выполненных подрядчиком.

В учетной политике может быть предусмотрено также образование специфических для СМО видов резервов предстоящих расходов и платежей:

- на выплату премий за ввод объектов в эксплуатацию;
- на возведение временных (нетитульных) зданий и сооружений;
- на гарантийный ремонт введенных в эксплуатацию объектов.

Необходимо проверить правильность составления расчетов по вышеуказанным резервам и обоснованность отнесения их на себестоимость строительных работ.

При проверке генподрядных СМО проверить, ведется ли учет выполненных субподрядными организациями СМР по сметной (договорной) стоимости на отдельном субсчете счета 20 «Основное производство» в соответствии с п. 4.37 Типовых методических рекомендаций. Если принятые от субподрядчиков работы не сданы в установленном порядке заказчику, то их стоимость учитывается в составе незавершенного строительного производства генподрядчика.

Правильность оценки незавершенного производства оказывает существенное влияние на формирование налогооблагаемой базы по налогу на прибыль предприятий. Выбор способа оценки незавершенного производства является элементом учетной политики. Для целей бухгалтерского и налогового учета порядок такой оценки разный.

Порядок оценки незавершенного производства в строительстве для целей налогообложения прибыли установлен ст. 319 НК РФ. В частности, согласно п. 1 ст. 319 НК РФ организации сами определяют порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем периоде продукцию.

Фактическая себестоимость строительных работ, выполняемых собственными силами, до сдачи заказчику объекта строительства учитывается как незавершенное производство на отдельном субсчете счета 20 «Основное производство» (в корреспонденции с соответствующими счетами – 02, 10, 70, 69 и т. д.) и определяется как общая сумма затрат на производство таких работ.

В бухгалтерском учете комплексы строительных работ, выполненные субподрядными организациями, учитываются генеральным подрядчиком до их сдачи заказчику по договорной цене на отдельном субсчете счета 20 «Основное производство» в составе незавершенного производства и не включаются в себестоимость строительных работ генерального подрядчика.

В налоговом же учете стоимость работ, выполненных субподрядчиками, в соответствии со ст. 318 НК РФ является для генерального подрядчика косвенными расходами. Следовательно, для целей налогообложения прибыли указанные расходы у генерального подрядчика в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода и в формировании остатков незавершенного производства на конец месяца не участвуют.

При выполнении проектно-изыскательских и строительно-монтажных работ на объекте строительства подрядчик должен вести журнал учета выполненных работ по форме № КС-6а, где на основании замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому конструктивному элементу или виду работ отражается стоимость работ, выполненных за отчетный период, а также нарастающим итогом с начала года и с начала строительства.

На основании журнала по форме № КС-6а по окончании каждого отчетного периода (окончания работ по объекту либо определенного договором этапа) подрядчик составляет и передает заказчику акт о

приемке выполненных работ по форме № КС-2. В нем отражается сметная (договорная) стоимость выполненных работ в соответствии с заключенным договором подряда за соответствующий период.

На основании формы № КС-2 подрядчик составляет справку о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3, которая служит основанием для расчетов с заказчиком.

Для целей налогообложения реализацией СМР признается передача их результата заказчику (п. 1 ст. 39 НК РФ). Основанием для приема-передачи работ служат подписанные обеими сторонами акты формы № КС-2. Согласно п. 3 ст. 271 НК РФ датой отражения дохода от реализации СМР при методе начисления признается дата подписания формы № КС-2. При этом датой отражения расходов в соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ признается период, в котором расходы возникают по условиям данного договора.

В качестве итогового обобщающего показателя выступает прибыль, получаемая в результате деятельности всех производств, находящихся на балансе СМО (балансовая прибыль), финансовыми источниками образования которой служат:

- выручка от сдачи заказчиком СМР, выполненных собственными силами;
- выручка от реализации продукции вспомогательных и подсобных производств, т. е. произведенной предприятиями собственной материально-технической базы строительства (бетонные изделия, кирпич, растворы и т. п.);
- выручка от оказания услуг (грузоперевозки, распиловку пиломатериалов);
- доходы от внереализационных операций (сдача помещений и имущества в аренду, долевое участие в деятельности других предприятий и др.).

1.6. Особенности проверки достоверности затрат на строительную продукцию

В структуре себестоимости работ СМО большой удельный вес составляют материальные затраты, образующие основу строительной продукции. Поэтому при проверке СМО особое внимание должно быть уделено использованию материальных ресурсов.

Проверяется также полнота и своевременность оприходования строительных материалов и других материальных ценностей. В зависимости от источника поступления материалов производится соот-

ветствующее отражение этих операций в бухгалтерском учете СМО. В частности, при использовании подрядчиком материалов поставки заказчика следует проверить, приняты ли указанные материалы к учету у подрядчика.

Стоимость передаваемых материалов удерживается заказчиком с подрядчика при расчетах за выполненные работы. При этом НДС исчисляется подрядчиком к полному объему выполненных СМР, включая стоимость переданных заказчиком материалов. Суммы НДС по таким материалам принимаются к зачету у подрядчика на основании первичных документов, при условии указания в них этой суммы отдельной строкой.

Довольно распространенным нарушением является отражение подрядными организациями объема выполненных СМР за вычетом стоимости материалов заказчика. В этих случаях материалы, передаваемые заказчиком, подрядчиком не приходятся, вследствие чего возникает возможность их бесконтрольного использования.

В случае передачи материалов заказчиком подрядчику на давальческих условиях (ст. 713 ГК РФ), оборотом, облагаемым НДС, у СМО является только объем работ по укладке этих материалов в дело, без стоимости самих материалов. Необходимо проверить, ведется ли организацией забалансовый учет давальческих строительных материалов (на счете 003 «Материалы, принятые в переработку»).

Основанием для списания строительных материалов в производство являются:

- 1) производственные нормы расхода основных строительных материалов (на основе СНиПов);
- 2) журнал учета выполненных работ по форме № КС-6а по каждому объекту строительства;
- 3) материальный отчет (форма № М-19) по материально ответственному лицу – производителю работ (п. 4.15 Типовых методических рекомендаций);
- 4) форма № М-29 – ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (п. 4.16 Типовых методических рекомендаций).

Нормативный расход материалов по отдельным объектам строительства устанавливается исходя из объемов выполненных работ по данным журнала учета выполненных работ (форма № КС-6а). Выполненный объем работ определенного вида умножается на

производственную норму расхода каждого вида используемого материала.

Фактический их расход берется из материального отчета производителя работ.

Перерасход материалов по количеству на основании разрешения руководителя СМО может быть списан на производство как документированное отклонение от норм расхода или на лицо, виновное в его образовании. Стоимостные отклонения от установленного норматива отражаются в учете как недокументированные затраты.

Строительство относится к таким производствам, где значительная часть производственных расходов нормируется.

Госстроем России разработаны сборники нормативных показателей расхода материалов на основные виды СМР, сообщенные письмом Госстроя России от 15 января 1998 г. № ВБ-20-8/12 «О нормах расхода материалов, изделий и конструкций, используемых в строительстве». Этот фактор должен учитываться при определении налогооблагаемой прибыли. Применение отчета по форме № М-29 дает возможность правильно рассчитать суммы корректировки налогооблагаемой прибыли при ведении налогового учета за счет сверхнормативного расхода материалов.

При производстве работ в строительстве используются специальные строительные машины и механизмы, которые или числятся на балансе СМО, или могут привлекаться для работы по договорам со специализированными организациями механизации. Право эксплуатации грузоподъемных машин и механизмов должно быть оформлено разрешением Ростехнадзора.

Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». При проверке расходов по содержанию собственных строительных машин и механизмов проверяется в первую очередь правильность начисления амортизационных отчислений (ст.ст. 256–259 НК РФ).

Следует проверить, предусмотрен ли механизм ускоренной амортизации в учетной политике СМО в соответствии со ст. 259.1 НК РФ.

Следует также проверить правильность списания горюче-смазочных материалов (ГСМ) – бензина, дизельного топлива, масел – на работу механизмов. Расход ГСМ должен осуществляться по

нормам, разработанным и утвержденным организацией на основании паспортных данных или централизованно утвержденных отраслевых норм расхода.

В случае привлечения для работы специализированных организаций по договорам на оказание услуг работа привлеченных машин и механизмов должна оформляться специализированной организацией сменными рапортами и путевыми листами по типовым межотраслевым формам, утвержденным постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78.

Расчеты за выполненные строительными машинами (механизмами) работы и оказанные услуги осуществляются по справкам типовой межотраслевой формы ЭСМ-7, которая выписывается отдельно на каждый рапорт (путевой лист). Необходимо проверить оформление вышеуказанных справок. Выполненные работы и оказанные услуги, включенные в справки, должны относиться к конкретным объектам СМО.

Генподрядчик все работы или основную их часть может выполнять силами субподрядных организаций. В этом случае в договоре субподряда генподрядчик принимает на себя обязанность обеспечения строительства машинами и механизмами, привлекая для этого специализированные организации. При производстве СМР данные машины и механизмы используются не генподрядчиком, а субподрядными организациями. Оплата управления механизации за выполненные работы производится генподрядчиком. Поэтому следует проверить, отнесена ли генподрядчиком стоимость оплаченных управлениям механизации работ и услуг на расчеты с субподрядными организациями. В собственную себестоимость генподрядчика эти работы и услуги включаться не должны.

Оформление выполненных этими организациями работ должно производиться по актам формы № КС- 2 и справкам по форме № КС-3. Отражение в учете выполненных этими организациями работ должно производиться по правилам для субподрядных работ.

Контрольные вопросы к главе 1

1. Раскройте систему организаций, участвующих в создании продукции капитального строительства, и охарактеризуйте каждого участника этого процесса.

2. Дайте определение продукции капитального строительства и перечислите ее технико-экономические особенности.

3. Раскройте способы ведения капитального строительства и охарактеризуйте каждый из них.

4. Назовите правовые акты, регулирующие деятельность строительных организаций, и раскройте содержание каждого акта.

5. Перечислите формы первичной учетной документации по капитальному строительству.

6. Дайте определение стоимости строительства и перечислите документы, необходимые для ее оценки.

7. Перечислите и охарактеризуйте расходы (их классификацию), составляющие сметную стоимость.

8. Раскройте содержание договора подряда.

9. Перечислите основания для списания строительных материалов в производство и раскройте содержание каждого основания.

Глава 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ ОРГАНИЗАЦИЙ ТОРГОВЛИ

Проблема. На сегодняшний день большинство юридических лиц и индивидуальных предпринимателей находятся в правоотношениях купли-продажи. В данной области финансово-хозяйственной деятельности концентрируются огромные финансовые и человеческие ресурсы. Однако концентрация капитала в сфере торговли порождает и некоторые негативные тенденции. Это в первую очередь внимание к торговле преступных группировок, постоянный рост количества правонарушений и преступлений, хищения, незаконное предпринимательство, обман потребителей, должностные преступления. Поэтому пристальное внимание к предприятиям торговли со стороны налоговых и правоохранительных органов вполне объяснимо.

Практика налоговых проверок дает основание сделать вывод о многочисленных фактах нарушения законодательства и значительных средствах, скрытых от налогообложения, в этой сфере.

Аннотация. После изучения этой главы вы получите представление:

- о нормативном правовом регулировании деятельности организаций розничной торговли;
- о документах, отражающих торговые операции;
- об особенностях налогообложения торговых организаций;
- о методике налоговых проверок организаций розничной торговли;
- о порядке проверки правильности применения контрольно-кассовой техники.

Ключевые слова: торговля, оборот розничной торговли, кассовые операции, договор поставки, договор розничной купли-продажи, вмененный доход, контрольно-кассовая техника, издержки обращения, покупная розничная цена, продажная розничная цена, прямые расходы, косвенные расходы, выручка.

2.1. Нормативное правовое регулирование деятельности организаций розничной торговли

Торговля – это вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям. При этом продавец – организация или индивидуальный предприниматель, реализующий товары и оказывающий услуги покупателю по договору купли-продажи, а покупатель – юридические или физические лица, использующие, приобретающие, заказывающие либо имеющие наме-

рение приобрести или заказать товары и услуги. Форма продажи товаров – организационный прием доведения товаров до покупателя (Национальный стандарт Российской Федерации ГОСТ Р 51303–2013 «Торговля. Термины и определения», утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 28 августа 2013 г. № 582-ст).

Торговые организации осуществляют торговые операции в виде оптовой или розничной торговли. Оптовая торговля осуществляет связь между предприятиями, производящими товары, и предприятиями, реализующими их населению. Именно торговля является источником поступления материальных благ непосредственно потребителям. Это разнообразие деятельности вызывает необходимость изучения различных документов, регламентирующих деятельность широкого круга разнохарактерных субъектов.

Основные функции розничной торговли сводятся к сбору товаров от разных производителей, хранению и оплате их до реализации, установлению цен реализации и предоставлению информации потребителю, а затем совершению сделок купли-продажи. В общем случае розничную торговлю могут осуществлять: специализированное предприятие или физическое лицо, изготовитель товара и организация, совмещающая оптовую и розничную торговлю. При этом выделяют магазинную торговлю (использование специального помещения) и внемагазинную (торговые автоматы, по почте, каталогу, электронной сети и т. д.).

В ст. 492 ГК РФ дано определение розничной торговли как деятельности по продаже товаров и оказанию услуг покупателям для личного, семейного, домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью, т. е. вид торговли (оптовая или розничная) определяется в зависимости от целей использования приобретаемого товара.

Правовая природа розничной торговли, как вида деятельности, выражается, прежде всего, в договорной основе. В гражданском законодательстве (ст. 492 ГК РФ) по договору розничной купли-продажи продавец при продаже товаров в розницу обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Законодательство содержит ряд критериев, совокупность которых позволяет отличить розничную торговлю от других разновидностей купли-продажи, а именно:

характеристики продавца как стороны договора и предмета его деятельности или товара, подлежащего передаче по договору.

Отношения по договору розничной купли-продажи, не урегулированные ГК РФ, регламентируются Законом Российской Федерации от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» (в ред. 03.07.2016) и принятыми в соответствии с ним правовыми актами Правительства Российской Федерации, которые конкретизируют и детализируют ГК РФ (например, об информации, предоставляемой покупателям, и способах ее доведения); устанавливают правила, не предусмотренные ГК РФ (например, сроки удовлетворения требований покупателя, право покупателя на взыскание неустойки); предусматривают иные правила, когда ГК РФ допускает возможность их установления иными законами (например, о взыскании неустойки сверх убытков).

Продажа товаров непосредственно населению осуществляется через кассовый аппарат торговой организации. В соответствии с п. 30 раздела 3 формы федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», утв. приказом Росстата от 26 октября 2015 г. № 498 (в ред. от 06.02.2017), оборот розничной торговли представляет собой выручку от продажи товаров населению для личного потребления или использования в домашнем хозяйстве за наличный расчет или оплаченных по кредитным карточкам, по расчетным чекам банков, по перечислениям со счетов вкладчиков, по поручению физических лиц без открытия счета посредством платежных карт (электронных денег).

По общему правилу, установленному ст. 493 ГК РФ, договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека, или иного документа, подтверждающего оплату товара.

Для осуществления торговой деятельности необходимо:

- 1) пройти государственную регистрацию (статья 51 ГК РФ);
- 2) встать на налоговый учет (п. 2 ст. 11 НК РФ), при этом налогоплательщику присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Это делается один раз при регистрации по местонахождению организации. Если организация открывает филиал, ему присваивают код причины постановки на учет (КПП);
- 3) получить в местном органе исполнительной власти разрешение на торговлю в конкретном месте;

4) в случае необходимости получить лицензию (в соответствии с Федеральными законами от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (подп. 2 п. 2 ст. 1 – ссылка на Закон № 171-ФЗ) и от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» (п. 2 ст. 18 – лицензируется розничная продажа алкогольной продукции).

Наиболее значимыми законодательными актами, регулирующими порядок осуществления торговли на территории Российской Федерации, являются:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Закон Российской Федерации от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей»;
- Федеральный закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;
- Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (в ред. Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации»);
- постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций»;
- постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»;
- указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

В связи с тем, что организации торговли наравне с общей системой налогообложения могут применять специальные налоговые режимы – обложение единым налогом на вмененный доход (ЕНВД) и

упрощенную систему налогообложения (УСН), становится важным правильное определение оптового и розничного оборота.

В оборот розничной торговли включаются (п. 30 разд. 3 формы федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», утв. приказом Росстата от 26 октября 2015 г. № 498 (в ред. от 06.02.2017)):

- стоимость товаров, проданных по договорам комиссии (поручения или агентским договорам) по моменту продажи в размере полной стоимости товаров, включая вознаграждение;

- полная стоимость товаров, проданных в кредит (по моменту отпуска товаров покупателям);

- стоимость товаров длительного пользования, проданных по образцам (по времени выписки счета-фактуры или доставки покупателю, независимо от времени фактической оплаты товара покупателем);

- стоимость товаров, проданных при помощи информационно-коммуникационной сети Интернет (интернет-торговля (электронная торговля), – это продажа товаров по заказам от покупателей, поступивших в интерактивном режиме (on-line), где цена и (или) условия продажи приняты или оговорены по Интернету, электронной почте и т. п.) по времени выписки счета-фактуры или доставки покупателю, независимо от формы расчета и времени фактической оплаты товара покупателем;

- стоимость товаров, проданных по почте; товары высылаются покупателю, который выбирает их по рекламным объявлениям, каталогам, образцам или другим видам рекламы;

- стоимость товаров, проданных через торговые автоматы;

- полная стоимость лекарственных средств, отпущенных отдельным категориям граждан бесплатно или по льготным рецептам;

- полная стоимость товаров, проданных отдельным категориям населения со скидкой (угля, газа в баллонах, древесного топлива и т. п.);

- стоимость проданных по подписке печатных изданий (по моменту выписки счета, без учета стоимости доставки);

- стоимость упаковки, имеющей продажную цену, не входящую в цену товара;

- стоимость проданной порожней тары.

Оборот розничной торговли показывается, включая стоимость стеклянной посуды, проданной вместе с товаром (за вычетом стоимости возвращенной населением порожней стеклянной посуды) или принятой в обмен на товар.

Стоимость товаров, отпущенных населению через розничную торговую сеть или через торговые подразделения неторговых организаций в счет задолженности по заработной плате, пенсиям, пособиям и т. п. с последующей оплатой организациям торговли предприятиями, органами социального обеспечения или др., включается в оборот розничной торговли.

Не включаются в оборот розничной торговли:

- стоимость товаров, выданных своим работникам в счет оплаты труда;
- стоимость объектов недвижимости;
- стоимость проданных товаров, не выдержавших гарантийных сроков службы;
- стоимость проездных билетов, талонов на все виды транспорта, лотерейных билетов, телефонных карт, карт экспресс-оплаты услуг связи;
- стоимость товаров, отпущенных через розничную торговую сеть юридическим лицам (в том числе и организациям социальной сферы, спецпотребителям и т. п.) и индивидуальным предпринимателям.

2.2. Документы, отражающие торговые операции

В целях проверки достоверности определения торговой организацией налогооблагаемой базы по уплачиваемым налогам важно четко знать документооборот в торговле.

Для организаций розничной торговли характерно движение большого количества наличных денег и денежных документов. Поэтому при проверке особое значение придается проверке кассы и кассовых операций. При проверке кассовых операций следует руководствоваться указанием Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

При проверке кассовых операций изучаются следующие основные документы:

- приходные кассовые ордера (КО-1);
- расходные кассовые ордера (КО-2);
- кассовая книга (КО-4);
- авансовые отчеты (АО-1);
- журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (КО-3);

- журнал учета принятых и выданных кассиром денежных средств (КО-5);

- журнал (книга) регистрации выданных доверенностей;

- отчеты кассира;

- журнал (книга) регистрации депонентов;

- журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;

- оправдательные документы к кассовым документам.

Операции движения денежных средств отражаются в регистрах синтетического учета и отчетности: Главной книге, журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 (при журнально-ордерной форме учета), по счету 50 «Касса», в бухгалтерском балансе, в отчете о движении денежных средств.

Документальное оформление поступления товаров и их учет осуществляются организациями торговли в соответствии с требованиями п. 2.1 разд. 2 и 3 «Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли» (письмо Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5) и постановления Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций»:

- акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины (ККМ), форма № КМ-1;

- акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче ККМ в ремонт и при возвращении ее в организацию, форма № КМ-2;

- акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным денежным чекам, форма № КМ-3;

- Журнал кассира-операциониста (для учета операций по приходу и расходу наличных денег по каждой ККМ организации), форма № КМ-4;

- акт о проверке наличных денежных средств кассы, форма № КМ-9.

- акт о приемке товара, форма ТОРГ-1 (применяется для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с условиями договора);

- товарный ярлык, форма № ТОРГ-11 (применяется для учета товарно-материальных ценностей в местах хранения);

– товарная накладная, форма № ТОРГ-12 (применяется для оформления продажи товарно-материальных ценностей сторонней организации, составляется в двух экземплярах). Также с 2013 г. при передаче материальных ценностей возможно применение универсального передаточного документа (УПД), форма которого утверждена письмом ФНС России от 21 октября 2013 г. № ММВ-20-3/96@;

– накладная на внутреннее перемещение товаров, форма № ТОРГ-13;

– товарный отчет, форма ТОРГ-29;

– расходно-приходная накладная, форма № ТОРГ-14 (применяется для оформления отпуска товаров на лотки и т. д., на которые не составляются товарные отчеты);

– акт о порче, бое, ломе ТМЦ (подлежащих уценке или списанию), форма № ТОРГ-15;

– акт о списании товаров, форма № ТОРГ-16 (применяется при оформлении порчи товаров, не подлежащих дальнейшей реализации);

– журнал учета товаров на складе, форма № ТОРГ-18;

– товарный журнал работника мелкорозничной торговли, форма № ТОРГ-23 (применяется для отпуска товаров в мелкорозничную сеть) и др.

Для проверки правомерности признания расходов нужно истребовать документы на поставку товаров.

Возможны следующие основные варианты поступления товаров в магазин:

– от поставщиков, юридических лиц, по контрактам на поставку товаров;

– от предпринимателей без образования юридического лица, по договорам на поставку;

– от физических лиц, реализующих продукцию собственного производства на рынках;

– по договорам мены, комиссии, безвозмездной передачи, на ответственное хранение.

При заключении договоров и поставке товаров по каждому из вариантов от поставщиков в обязательном порядке требуются следующие документы:

1) при поступлении товара от поставщиков юридических лиц:

– договор купли-продажи или счет (выписывается поставщиком при разовых поставках);

– спецификация к договору формы № ТОРГ-10;

- копия лицензии на право осуществлять торговлю отдельными видами товаров;

- акт о приемке товаров (форма № ТОРГ-1);

- товаросопроводительные документы: товарная накладная (форма № ТОРГ-12), товарно-транспортная накладная (форма № ТОРГ-1-Т) при доставке товара автомобильным транспортом, железнодорожная накладная с упаковочными листами и спецификациями;

- акт расхождений (код по ОКУД 0903001, форма № ТОРГ-2) (составляется в случае расхождения фактического наличия и качества товара с указанным в товаросопроводительных документах);

- счета-фактуры, новая форма которых утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137¹;

- официальные документы о соответствии товара нормам и ГОСТам;

2) при поступлении товара от предпринимателей по договорам на поставку:

- договор на поставку товара или выписанный счет (для заключения договора с частным предпринимателем необходимо иметь копию его регистрационного свидетельства с указанием вида деятельности);

- спецификация к договору формы № ТОРГ-10;

- копия лицензии на право осуществления торговли отдельными видами товаров;

- товаросопроводительные документы с учетом ситуации: накладная, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная, упаковочные листы и спецификации;

- ветеринарные свидетельства, сертификаты соответствия товара и гигиенические сертификаты в зависимости от номенклатуры товара;

3) при поступлении товара от физических лиц, ведущих собственное хозяйство и реализующих продукты собственного производства на рынках:

- договор купли-продажи с указанием стоимости и ассортимента товара;

- акт приема продуктов с указанием паспортных данных лица, у которого принимается данный товар (подписывается комиссией или лицом, уполномоченным приказом руководителя на соответствующую приемку товара);

¹ С 1 января 2015 года обязанность вести журнал учета счетов-фактур останется только у тех, кто ведет посредническую деятельность (подп. «б» п. 3 ст. 1 Федерального закона от 21 июля 2014 г. № 238-ФЗ).

- сертификаты качества, гигиенические сертификаты и ветеринарные свидетельства накупаемый товар, оформленные непосредственно на то лицо, у которого закупается товар;

- получение денежных средств из кассы магазина должно оформляться в соответствии с установленным порядком (расходными кассовыми ордерами, выписанными на основании заявления физического лица, или нотариально заверенной распиской в получении денежных средств, которая прилагается к авансовому отчету материально ответственного лица, производившего закупку товара);

4) при поступлении товара по договору комиссии:

- договор комиссии с указанием размера вознаграждения и условий расчетов;

- перечень товаров, принятых на комиссию;

- учетные карточки забалансового учета счета 004 «Товары, принятые на комиссию» (договоры и перечни до продажи товаров служат товарной карточкой, после продажи – карточкой для расчетов с комитентами);

- оборотная ведомость (код по ОКУД 0903137) для учета движения принятых на комиссию товаров и расчета с комитентами на основании договоров, учетных карточек, товарных и кассовых отчетов;

- при комиссионной торговле следует также иметь: справку о продаже товаров, принятых на комиссию; ведомость учета полученных платежей за хранение непроданных товаров; в отдельных случаях – акт о снятии товара с продажи и акт об уценке.

Проверка правильности и своевременности учета поступления товара осуществляется путем анализа договоров поставки товаров (наличие всех необходимых документов, условий, подписей, актов, точности указанных сумм и т. д.), товарных отчетов (форма ТОРГ-29), проверки полноты и правильности составления находящихся в них первичных документов. Обращается внимание на следующее:

- наличие всех перечисленных выше документов;

- подлинность договоров, счетов, счетов-фактур и т. д.;

- правильность документального оформления внутреннего перемещения товаров (ТОРГ-13);

- регулярность составления товарных отчетов (ТОРГ-29);

- соблюдение порядка и сроков хранения отчетов материально ответственных лиц;

- порядок внесения исправлений в первичные документы по поступлению товаров;

- соблюдение требований к оформлению первичных документов по поступлению товаров, наличие всех необходимых реквизитов;
- правильное оформление и соответствие подписей на доверенностях;
- правильность составления акта расхождений при приеме некондиционного товара (ТОРГ-2);
- наличие на накладных круглой печати организации, а не штампа;
- полнота отражения обмениваемого товара (составление актов с указанием количества и стоимости товара) и т. д.

Основанием для отражения поступления товаров в бухгалтерском и налоговом учете магазина служат товарные отчеты (ТОРГ-29). Товары, являющиеся собственностью магазина, вместе с тарой отражаются на счете 41 «Товары» на соответствующих субсчетах. В зависимости от выбранной учетной политики товары могут отражаться по покупной стоимости или продажным ценам. При учете товаров по продажным ценам разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам отражается в учете на счете 42 «Торговая наценка».

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002; принятые на комиссию – на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

При осуществлении торговой деятельности используются два вида договоров:

- 1) договор розничной купли-продажи, на основании которого товары реализуются в розницу;
- 2) договор поставки, в соответствии с которым магазин приобретает товары у поставщиков.

Договор розничной купли-продажи не оформляется и считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю товарного чека (ст. 493 ГК РФ).

Договоры купли-продажи с поставщиками товаров (договоры поставки) заключаются в письменной форме, хотя заключение договора купли-продажи в устной форме не влечет его недействительности (ст. 159 ГК РФ). Несоблюдение требований ГК РФ к заключаемым договорам может привести к серьезным ошибкам при отражении операций по ним в бухгалтерском и налоговом учете, в исчислении налогов и санкциям со стороны налоговых органов.

Сам договор не является первичным учетным документом. Записи в регистрах бухгалтерского и налогового учета делаются на

основании первичных документов, которыми оформлены операции по получению товаров (накладные, счета-фактуры) и операции по исполнению обязательств по расчетам за товары (платежные поручения, расходные кассовые ордера). Однако совокупность прав и обязанностей сторон, содержащихся в тексте договора, отражает суть осуществляемых в соответствии с ним хозяйственных операций и предъявляет определенные требования к их документированию и отражению в учете.

Поэтому при документальной проверке необходим анализ договоров, в процессе которого определяется, когда, как и в какой сумме должны быть отражены в бухгалтерской и налоговой отчетности операции по реализации договора.

2.3. Особенности налогообложения торговых организаций

Организации оптовой торговли в большинстве случаев используют общую систему налогообложения. Однако организации розничной торговли наряду с общей системой налогообложения могут использовать специальные налоговые режимы.

Если же организация занимается и оптовой и розничной торговлей, то она может одновременно использовать различные режимы налогообложения. При этом в учете для разграничения оптового и розничного товарооборота по счету 41 «Товары» вводятся субсчета: «Товары в розничной торговле» и «Товары в оптовой торговле».

Особенности исчисления и уплаты единого налога на вмененный доход (ЕНВД) определяет гл. 26-3 НК РФ. Данный налоговый режим устанавливается и вводится в действие нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации.

Вмененный доход – это потенциально возможный доход (не зависящий от выручки), рассчитанный с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. Нормативными правовыми актами законодательных органов государственной власти субъектов Российской Федерации определяются:

- виды предпринимательской деятельности в пределах перечня (п. 2 ст. 346.26 НК РФ);
- порядок введения единого налога на территории соответствующего субъекта Российской Федерации и корректирующий коэффициент базовой доходности расчета сумм единого налога.

Чтобы рассчитать вмененный доход, необходимо умножить фактический показатель на величину базовой доходности с применением повышающих или понижающих коэффициентов. Для организаций розничной торговли физическим показателем является общая площадь торгового зала. Если у предприятия есть несколько торговых точек, облагаемых ЕНВД, то сумма вмененного дохода и сумма налога на вмененный доход рассчитываются отдельно по каждой торговой точке.

Если организация занимается облагаемыми и не облагаемыми ЕНВД видами деятельности, она должна обеспечить раздельное ведение бухгалтерского учета по этим видам.

Предприятие вправе само разработать методику раздельного учета и обязано утвердить ее приказом об учетной политике.

Для более мелких организаций торговли возможно применение упрощенной системы налогообложения (УСН), которая позволяет организациям снизить налоговое бремя.

Для розничных продавцов, уплачивающих ЕНВД, «первична» гл. 26.3 НК РФ, которая не требует осуществления налогового учета. Поэтому таким организациям достаточно систематизировать информацию в бухгалтерском учете, от ведения которого они не освобождены. Продавцы, применяющие УСН, для расчета налога ведут налоговый учет в книге учета доходов и расходов (ст. 346.24 НК РФ).

При общей системе налогообложения организация в учетной политике должна отразить порядок определения выручки, признания доходов и расходов, учета отдельных хозяйственных операций, правила документооборота, формы регистров налогового учета, формы первичных документов для хозяйственных операций, план счетов, который применяет организация; порядок и сроки проведения инвентаризации с указанием перечня имущества и обязательств, которые необходимо проверить.

Выручка от продажи товаров, работ, услуг для целей налогообложения определяется в соответствии с требованиями НК РФ, отражается в бухгалтерской отчетности и является доходами от обычных видов деятельности (ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 9/99 «Доходы организации»). При этом организации розничной торговли при реализации товаров физическим лицам за наличный расчет счета-фактуры не выписывают, но продавец обязательно должен выдать покупателю кассовый чек, содержащий наименование предприятия-продавца, номер кассового аппарата, номер чека и дату его выдачи, стоимость продаваемого товара с НДС. Основани-

ем для записи в книге продаж для таких организаций является лента контрольно-кассового аппарата (постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137).

Прибыль магазина от реализации товаров определяется как разность между валовым доходом и издержками обращения, относящимися к реализованным товарам, т. е. представляет собой разность между выручкой от реализации (продажной стоимостью реализованных товаров) и покупной стоимостью проданных товаров (реализованную торговую наценку).

При учете товаров по покупным ценам (Дт 41 Кт 60) розничная цена складывается из цены приобретения товара у поставщика, и суммы наценки, установленной магазином. Законодательство требует, чтобы все хозяйственные операции оформлялись первичными документами. Значит, когда устанавливается сумма наценки, такие документы тоже должны составляться. При переоценке товаров составляется инвентаризационная опись-акт, в которой указывается дата изменения цены, наименование и количество переоцениваемого товара, старая и новая цены товара и сумма переоценки (разность между стоимостью товаров в старых и новых ценах).

В случае учета товаров по продажным ценам (Дт 41 Кт 60, Дт 41 Кт 42) доход от реализации определяется расчетным путем: по общему товарообороту, по ассортименту товарооборота, по среднему проценту, по ассортименту остатка товаров.

Издержки обращения текущего месяца разделяются на прямые и косвенные (ст. 320 НК РФ). *Прямые расходы* – это затраты на доставку покупных товаров до склада торговой организации (транспортные затраты по доставке товаров, не включенные в цену приобретения и фактическую себестоимость этих товаров). Распределять между реализованными и нереализованными товарами нужно лишь транспортные расходы по их доставке до склада торговой организации. Все остальные издержки обращения торговой организации – это *косвенные расходы*. Косвенные расходы текущего месяца в полном объеме уменьшают доходы от реализации товаров.

При расчете налога на прибыль суммируются данные о доходах, полученных организацией. Выручка равна сумме, которая должна поступить (или уже поступила) от покупателя, включая проценты по коммерческим кредитам и суммовые разницы.

Для налогового учета не имеет значения, получен доход от продажи товаров (работ, услуг) или от реализации имущества и имущественных прав. Все это – выручка.

Оценка товаров в торговых организациях. В организациях торговли себестоимость товаров равна цене, по которой их продал поставщик (без НДС), т. е. так же, как и в налоговом учете. При торговле в розницу, можно учитывать товары в покупных или в продажных (розничных) ценах. Расходы, сопутствующие покупке, составляют издержки обращения.

В целях налогообложения для всех организаций торговли предусмотрен единый метод оценки приобретаемых товаров – по покупной стоимости, которая формируется только исходя из их договорной цены, уплачиваемой поставщику. Все же остальные расходы, связанные с приобретением товаров, считаются косвенными и подлежат списанию на издержки обращения в момент их возникновения, за исключением расходов на доставку товаров до склада покупателя (ст. 320 НК РФ).

Для целей налогообложения затраты по доставке товаров (транспортные расходы) не могут включаться в стоимость товаров и являются для организаций торговли прямыми затратами. Это означает, что они относятся на издержки обращения не в полной сумме за отчетный период, а пропорционально проданным товарам. При этом порядок расчета сумм расходов на доставку товаров до склада, приходящихся на реализованные товары и товары на складе, такой же, как и применяемый в бухгалтерском учете (ст. 320 НК РФ).

2.4. Методика налоговых проверок организаций розничной торговли

В организациях розничной торговли применяются все виды и формы налогового контроля, при этом осуществляется комплекс контрольно-инспекционных мероприятий, включающий документальную и фактическую проверку обоснованности и соответствия отражения в бухгалтерском учете и отчетности хозяйственных и финансовых операций:

- проверка документов и сведений о деятельности организации, имеющих у налоговых, правоохранительных и других контролирующих органов;
- проверка бухгалтерских документов организации (первичных и сводных учетных документов, регистров и данных бухгалтерского учета);

- проверка сведений о финансово-хозяйственной деятельности, полученных от третьих лиц, с которыми организация имеет хозяйственные связи (встречная проверка);

- проверка финансовых требований и обязательств организации, а также другие контрольно-инспекционные мероприятия, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Документы, необходимые для проверки организаций розничной торговли, приведены в вопросе 2.2.

По результатам проверки делается заключение о соблюдении требований законодательства. При необходимости направляются запросы в территориальные налоговые органы, учреждения банков и другие государственные и правоохранительные органы. Проверяются банковские реквизиты организации, в том числе фактическое наличие счетов и функционирование банка, другие необходимые сведения, а также проводится анализ деятельности организации.

Значительный уровень правонарушений в торговле обуславливает необходимость поиска путей выявления нарушений налогового законодательства, необходимость использования в ходе проверок не только бухгалтерских документов, но и другой информации.

Проверке достоверности отчетных данных должно предшествовать тщательное изучение всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике:

- учредительных документов, отчетов;
- материалов предыдущей проверки, а также сведений, поступивших из других налоговых и правоохранительных органов (материалы встречных проверок и др.);

- сведений, содержащихся в письмах и заявлениях юридических лиц и граждан, полученных из органов управления, из средств массовой информации (реклама и др.) и другой информации, характеризующей работу и финансовое состояние налогоплательщика.

На основе этой информации разрабатывается программа проверки, предусматривающая перечень основных вопросов, подлежащих проверке, и ее сроки. Методы и приемы, используемые при документальной проверке, определяются ее условиями и программой.

Важное значение имеет организация и тактика проведения выездной налоговой проверки. При проверке организаций, занимающихся торгово-закупочной деятельностью, следует одновременно проверять их партнеров, анализировать источники приобретения и сбыта товаров.

Одной из форм налогового контроля является проверка данных учета и отчетности. По общему правилу организация обязана вести бухгалтерский учет всего имущества, обязательств и хозяйственных операций на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения.

При рассмотрении методики налоговых проверок организаций торговли следует обращать внимание на характерные способы уклонения от уплаты налогов в розничной торговле. Их очень много, поэтому необходимо знать не только возможные способы уклонения от уплаты налогов, но и где можно найти «следы преступления».

Для каждого налога имеется своя методика проверки его уплаты, поскольку отражение налогов производится в разных документах бухгалтерского учета.

При проверке формирования выручки торговой организации, полученной от реализации, следует использовать первичные документы, учетные регистры и другие данные, подтверждающие получение организацией выручки, отраженной в бухгалтерском учете и отчетности.

К основным вопросам проверки формирования прибыли торговой организации относится установление правильности отражения:

- в учете и отчетности выручки от реализации;
- в учете и отчетности издержек обращения;
- в учете и отчетности внереализационных доходов и расходов.

Для проверки полноты отражения выручки от реализации используются следующие первичные документы, учетные регистры и отчетность:

- приказ организации об учетной политике на отчетный год;
- отчет о финансовых результатах;
- главная книга или оборотный баланс;
- журналы-ордера (при журнально-ордерной форме);
- платежные поручения, банковские выписки по движению денежных средств по расчетному счету;
- приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу организации;
- расходные кассовые ордера на расход денежной наличности из кассы;
- другие первичные документы.

На основании указанных документов, учетных регистров, отчетных данных и первичных документов определение выручки от

реализации производится в следующем порядке: сверяются данные, отраженные в Отчете о финансовых результатах по статье «Выручка (валовой доход) от реализации продукции (работ, услуг)», с данными по Главной книге (оборотного баланса) по кредиту счета 90-1 «Продажи». Общая сумма расхождения должна составлять сумму НДС, показанную в налоговой декларации по НДС; после сверки отчетных данных и данных, отраженных в учетных регистрах, проверяют правильность и законность оформления операций по оплате и отгрузке товаров.

Приступая к проверке первичных документов, следует проанализировать принятую организацией учетную политику на отчетный год. В розничной торговле выручка может определяться двумя методами: кассовым методом² и методом начисления.

При проведении в торговых организациях проверки следует обратить внимание на своевременность и полноту включения в выручку полученных сумм за реализованные товары. Для этого необходимо сверить период и сумму, отраженную по кредиту счета 90-1 «Выручка» реализованных товаров с данными первичных документов по оплате их и отраженной по дебету денежных счетов.

Документальная проверка расчетов по НДС производится по данным бухгалтерского и налогового учета и отчетности с использованием необходимых документов, имеющихся у организации. Проверке подвергаются все данные налоговой декларации (расчета): полнота отражения налога и стоимости реализованных товаров, налога и стоимости поступивших товаров, работ, услуг, относимых на издержки обращения, а также обоснованность сумм налога по основным средствам и нематериальным активам, подлежащим отнесению на расчеты с бюджетом.

Проверка расчетов по НДС производится в следующем порядке:

1. Проверка перечня облагаемых оборотов по реализации товаров.

Учитывая, что в организациях торговли облагаемым оборотом является разница между ценами реализации товаров и ценами приобретения, включая сумму НДС и по подакцизным товарам сумму акциза, при проверке следует обращать особое внимание на своевременность и правильность оприходования товаров.

² В соответствии со ст. 273 НК РФ данный метод может применяться, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

При этом следует учитывать, что в соответствии с п. 60 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, товары в организациях торговли учитываются и отражаются в балансе по продажным (розничным) ценам, т. е. с учетом установленной торговой надбавки (учитывается по Кт счета 42 «Торговая наценка»).

Проданные или отпущенные товары списываются по продажным ценам с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 90-2 «Продажи», суммы надбавок сторнируются по Кт счета 42 «Торговая наценка» и дебетуется счет 90 «Продажи». Одновременно по кредиту счета 90-1 «Выручка» отражается стоимость поступивших денежных средств за проданные товары и корреспондируется со счетами учета денежных средств и расчетов (счета 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета»).

Для проверки общих оборотов по реализации товаров, показанных в налоговом расчете, используются также выписки из расчетного счета организации в учреждении банка, банковские и кассовые документы, ведомость реализации товаров и расчетов с поставщиками, счета, оплаченные покупателями, и другие бухгалтерские документы.

Показатели, отражаемые в расчетах по НДС, представляемых в налоговые органы, должны соответствовать также показателям, отражаемым в формах бухгалтерского отчета. В соответствии с НК РФ уплата НДС в бюджет торговыми организациями должна осуществляться по мере поступления денежных средств за товары в кассу организации.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду реализуемого товара. При этом сумма НДС в регистрах бухгалтерского учета организации должна выделяться в отдельную графу на основании расчетных документов (поручений, требований и т. д.).

Особое внимание должно быть уделено рассмотрению регистров бухгалтерского учета, где отражается данный налог, так как в случаях не отражения по счету продаж сумм выручки от реализации товаров, включая суммы арендной платы и прочие обороты по реализации, снижаются суммы НДС.

Путем детального изучения данных документов можно выявить, в частности, такие факты, когда суммы, поступившие по частично оплаченным счетам, относятся не на счета реализации, а на счета расчетов с покупателями; можно также установить отдельные ошибки и неточности расчета размера НДС.

Следует обратить внимание на то, что через расчетные счета в учреждениях банка поступают денежные средства не только за проданные товары, но и не имеющие отношения к реализации товаров. Поэтому необходимо проверить, какие суммы денежных поступлений отражены не по счету продаж, а по другим бухгалтерским счетам, и не являются ли эти суммы выручкой от продажи товаров. Для этого используется ведомость по разработке банковских документов, в которой указано, с какими счетами корреспондирует расчетный счет в банке.

Соккрытие облагаемого оборота имеет место при реализации товаров по ценам ниже цен приобретения с компенсацией разницы путем наличных расчетов.

В целях выявления оборотов, подлежащих обложению налогом, не отраженных в бухгалтерском учете, могут использоваться следующие методы:

- рассмотрение информации о налогоплательщике, полученной из материалов проверки, из средств массовой информации и т. д.;
- тщательное изучение договоров по совершаемым организацией сделкам;
- встречные проверки по сделкам, вызывающим сомнение;
- направление запросов (например, по данным о закупке товаров) по месту нахождения организаций-поставщиков.

2. Проверка правильности применения льгот по НДС на отдельные товары, а также своевременность перечисления сумм налога в бюджет и уплаты авансовых платежей.

Торговые организации обязаны вести отдельный учет облагаемых и необлагаемых товаров. При этом к зачету из общей суммы НДС, уплаченной поставщикам, принимается налог в размере, соответствующем удельному весу доходов, полученных от реализации облагаемых товаров, в общей сумме доходов за отчетный период.

При проверке правильности применения льгот следует руководствоваться статьей 149 НК РФ, где указаны операции, не подлежащие налогообложению.

2.5. Проверка правильности применения и регистрации контрольно-кассовой техники и полноты учета выручки денежных средств

Поскольку в организациях розничной торговли реализация товаров происходит с применением контрольно-кассовой техники (ККТ), а расчеты осуществляются наличными деньгами, на практике часто

встречаются нарушения применения ККТ при расчетах с населением и неотражение наличной выручки.

При проведении проверки применения ККТ и полноты учета выручки следует руководствоваться:

- кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ);

- Законом Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»;

- Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (в ред. Федерального закона от 3 июня 2016 г. № 290-ФЗ);

- Федеральным законом от 3 июня 2009 г. № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами»;

- постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»;

- постановлением Правительства Российской Федерации от 23 июля 2007 г. № 470 «Об утверждении Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями»;

- постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. № 359 «О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники»;

- приказом ФНС России от 2 августа 2005 г. № САЭ-3-06/354@ «Об утверждении Перечня должностных лиц налоговых органов Российской Федерации, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях»;

- приказом Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н (ред. от 03.10.2016) «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы»;

- приказом Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации от 5 сентября 2007 г. № 351 «Об утверждении образца марки-пломбы контрольно-кассовой техники»;

- приказом Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации от 5 сентября 2007 г. № 352 «Об утверждении образца идентификационного знака контрольно-кассовой техники»;

– приказом ФНС России от 9 апреля 2008 г. № ММ-3-2/152@ «Об утверждении форм заявления о регистрации контрольно-кассовой техники, книги учета контрольно-кассовой техники и карточки регистрации контрольно-кассовой техники».

Под контрольно-кассовой техникой понимаются электронные вычислительные машины, иные компьютерные устройства и их комплексы, обеспечивающие запись и хранение фискальных данных в фискальных накопителях, формирующие фискальные документы, обеспечивающие передачу фискальных документов в налоговые органы через оператора фискальных данных и печать фискальных документов на бумажных носителях в соответствии с правилами, установленными законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники (ст. 1.1 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа»).

Порядок проверки применения ККТ определен приказом Минфина России от 17 октября 2011 г. № 132н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения».

Согласно п. 7 указанного Административного регламента специалисты Инспекции при проведении проверки применения ККТ имеют право:

- 1) беспрепятственного доступа к ККТ проверяемого объекта, хранящим использованным контрольным лентам, накопителям фискальной памяти и программно-аппаратным средствам, обеспечивающим некорректируемую регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение информации в контрольно-кассовой технике, и (или) автоматизированным системам, формирующим бланки строгой отчетности и документы на этих бланках, приравненные к кассовым чекам;

- 2) получать для проверки документацию от проверяемого объекта, связанную с приобретением, регистрацией, перерегистрацией, проверкой исправности, ремонтом, техническим обслуживанием, заменой программно-аппаратных средств, вводом в эксплуатацию, применением, хранением и выводом из эксплуатации ККТ, ходом регистрации контрольно-кассовой техникой информации о платежах и ее хранением;

3) получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверки;

4) проводить проверки выдачи кассовых чеков, бланков строгой отчетности, выдачи по требованию покупателя документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу);

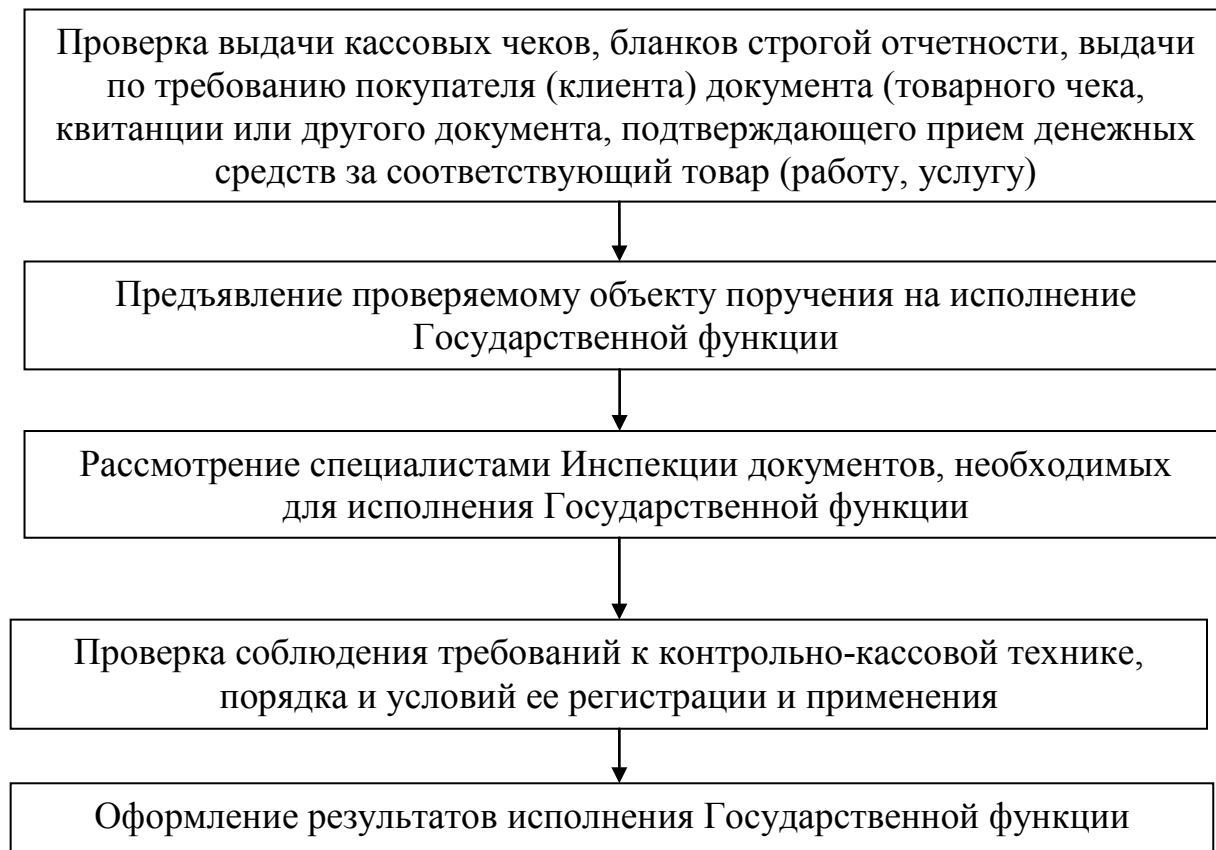
5) получать информацию о сформированных автоматизированными системами бланках строгой отчетности, заполнении бланков и выпуске автоматизированной системой документов, приравненных к кассовым чекам;

6) взаимодействовать с органами внутренних дел Российской Федерации;

7) привлекать к административной ответственности объектов контроля в случаях и порядке, которые установлены КоАП РФ.

Срок проведения проверки в каждом конкретном случае устанавливается руководителем (заместителем руководителя) Инспекции и не может превышать пяти рабочих дней. Срок исчисляется с даты выписки поручения руководителя (заместителя руководителя) Инспекции.

Схема проведения проверки применения ККТ



Основанием для начала проверки выдачи кассовых чеков, бланков строгой отчетности, выдачи по требованию покупателя документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу), является поручение на проверку.

Однако из схемы видно, что проверка выдачи чеков проводится до предъявления поручения на проверку применения ККТ.

Проверка выдачи кассовых чеков включает в себя приобретение товаров (работ, услуг), их оплату наличными деньгами, установление факта оформления (неоформления) документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующие товары (работу, услугу).

Указанные действия (процедуры проверки) проводятся в следующих формах:

- визуальное наблюдение с применением (без применения) способов видео-, аудиофиксации фактов приобретения и оплаты товаров покупателями (клиентами);

- аналитические процедуры, направленные на выявление фактов выдачи или невыдачи кассовых чеков.

Максимальный срок выполнения аналитических процедур не может превышать один рабочий день от даты поручения.

В результате аналитических процедур устанавливаются факты выдачи (невыдачи) покупателям при наличных расчетах в момент оплаты кассовых чеков.

Результат выполнения административной процедуры фиксируется в Акте проверки.

При проверке в зависимости от проверяемого периода и особенностей осуществления наличных денежных расчетов специалистами Инспекций рассматриваются следующие документы:

- журнал кассира-операциониста;
- акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам;
- журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста;
- распечатки отчетов из фискальной памяти ККТ и использованных накопителей фискальной памяти;
- контрольные ленты ККТ на бумажном носителе и (или) распечатки контрольной ленты, выполненные на электронном носителе;

- информация из автоматизированной системы о выпущенных документах;
- справка-отчет кассира-операциониста;
- сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации;
- бланки строгой отчетности, копии бланков строгой отчетности, корешки документов;
- карточка регистрации ККТ, паспорт контрольно-кассовой техники, договор о ее технической поддержке, заключенный проверяемым объектом и поставщиком (центром технического обслуживания) ККТ, документация, связанная с приобретением, регистрацией, перерегистрацией, проверкой исправности, ремонтом, техническим обслуживанием, заменой программно-аппаратных средств, вводом в эксплуатацию, применением, хранением и выводом из эксплуатации ККТ.

Документы должны быть представлены в течение одного рабочего дня.

Специалисты Инспекции не вправе требовать документы и сведения, не относящиеся к предмету проверки, а также нотариального удостоверения копий документов.

При проведении проверки обязательно проверяется соответствие ККТ, кассовых чеков, бланков строгой отчетности, документов, выполненных на бланках строгой отчетности, документов, подтверждающих прием денежных средств за соответствующие товары (работы, услуги), применяемых налогоплательщиком, установленным требованиям, в том числе:

- а) наличие корпуса ККТ, без вскрытия, удаления или разрушения которого исключается возможность изменения или замены программно-аппаратных средств, обеспечивающих надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов;
- б) наличие идентификационного знака установленного образца, нанесенного в соответствии с документацией применяемой модели ККТ;
- в) наличие марок-пломб установленного образца, наклеенных в соответствии с документацией применяемой модели ККТ;
- г) соответствие внешнего вида применяемой модели ККТ внешнему виду ККТ, изображенному на цветных фотографиях модели ККТ, прилагаемых к паспорту модели ККТ при ее включении в Государственный реестр ККТ;

д) отсутствие превышения срока эксплуатации ККТ, модель которой была исключена из Государственного реестра ККТ, нормативного срока ее амортизации;

е) соответствие установленным срокам хранения документации, связанной с приобретением, регистрацией, вводом в эксплуатацию, эксплуатацией и выводом из эксплуатации ККТ, а также использованных контрольных лент, накопителей фискальной памяти и программно-аппаратных средств, обеспечивающих некорректируемую регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение информации;

ж) соответствие заводских (паспортных) и регистрационно-учетных данных ККТ фактическим;

з) исправность ККТ, включая обеспечение печати кассовых чеков, некорректируемую регистрацию информации о наличных денежных расчетах и (или) расчетах с использованием платежных карт на контрольной ленте и в фискальной памяти;

и) соответствие реквизитов, отпечатанных ККТ на кассовом чеке, перечню реквизитов, печатаемых на кассовом чеке применяемой моделью ККТ, указанных в Государственном реестре ККТ, качество (читаемость) этих реквизитов, возможность гарантированного выявления корректировки или фальсификации информации, необходимой для полного учета наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, по результатам проверки информации, зарегистрированной на кассовом чеке или контрольной ленте;

к) соответствие времени, опечатанного на кассовом чеке, реальному времени;

л) соответствие реквизитов бланков строгой отчетности и (или) документов, выполненных на бланках строгой отчетности, установленному перечню реквизитов для таких бланков строгой отчетности и (или) документов;

м) соответствие реквизитов документов, подтверждающих прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу), установленному перечню реквизитов для таких документов.

Основанием для оформления результатов проверки является установление (выявление, фиксация) фактов соблюдения (несоблюдение) проверяемым объектом требований к ККТ, порядка и условий ее регистрации и применения.

В Акте проверки указываются документально подтвержденные факты выявленных нарушений или запись об отсутствии таковых. В

описании нарушений должны быть указаны положения нормативных правовых актов, которые были нарушены.

Акт составляется в двух экземплярах на бумажном носителе и подписывается специалистами Инспекции и налогоплательщиком.

Экземпляр составленного Акта передается налогоплательщику.

Налогоплательщик может изложить по фактам нарушений, отраженным в Акте проверки, свои замечания (возражения), сделав при этом запись в Акте проверки или в отдельном письменном объяснении.

Если налогоплательщик отсутствует либо уклоняется от подписания Акта проверки, этот факт отражается в Акте. Акт проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения или месту жительства налогоплательщика.

В случае выявления фактов нарушений законодательства Российской Федерации о применении ККТ специалисты Инспекции возбуждают и осуществляют производство по делу об административном правонарушении в порядке, установленном КоАП РФ.

Порядок проверки полноты учета выручки определен приказом Минфина России от 17 октября 2011 г. № 133н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей».

Согласно п. 7 указанного Административного регламента специалисты Инспекции при проведении проверки полноты учета выручки имеют право:

- 1) беспрепятственного доступа к ККТ проверяемого объекта, хранимым использованным контрольным лентам, накопителям фискальной памяти и программно-аппаратным средствам, обеспечивающим некорректируемую регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение информации в контрольно-кассовой технике, и (или) автоматизированным системам, формирующим бланки строгой отчетности и документы на этих бланках, приравненные к кассовым чекам;

- 2) запрашивать для проверки документацию от проверяемого объекта, связанную с применением ККТ и учетом денежных средств;

- 3) проводить проверку наличных денежных средств кассы и фактического наличия бланков строгой отчетности;

- 4) получать информацию о сформированных автоматизированными системами бланках строгой отчетности, заполнении бланков и вы-

пуске автоматизированной системой документов, приравненных к кассовым чекам (информацию из автоматизированных систем о выпущенных документах);

5) получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим во время исполнения государственной функции;

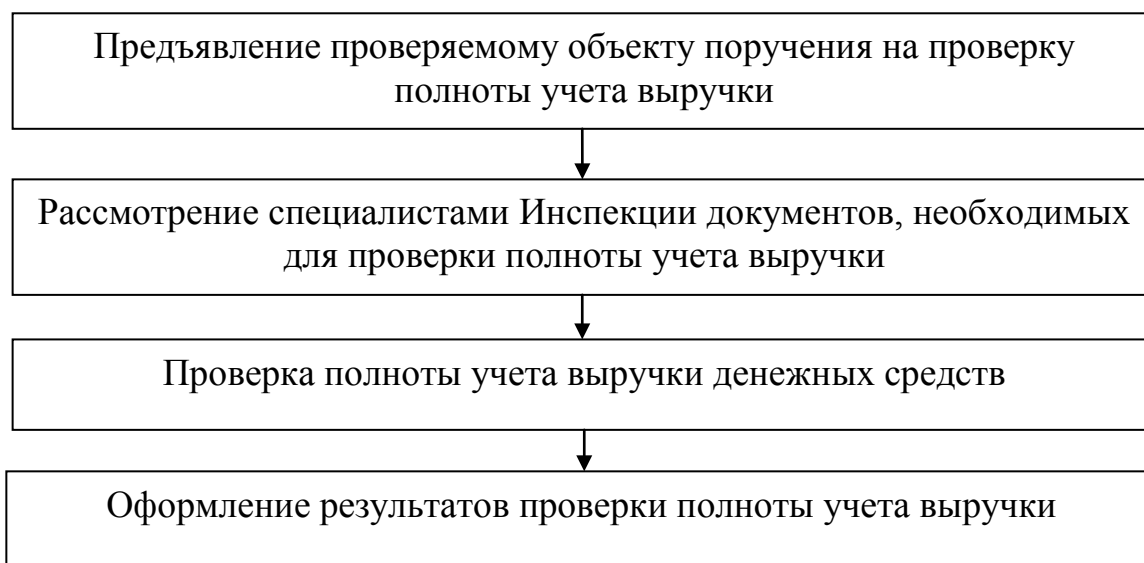
6) получать пароли ККТ, необходимые для снятия отчетов показаний фискальной памяти и контрольной ленты;

7) взаимодействовать с органами внутренних дел Российской Федерации;

8) привлекать к административной ответственности объектов контроля в случаях и порядке, установленных КоАП РФ.

Срок проведения проверки в каждом конкретном случае устанавливается руководителем (заместителем руководителя) Инспекции и не может превышать 20 рабочих дней с даты предъявления налогоплательщику поручения руководителя (заместителя руководителя) Инспекции на проверку.

Схема проведения проверки полноты учета выручки



Основанием для начала проверки полноты учета выручки является поручение руководителя (заместителя руководителя) Инспекции.

При проверке полноты учета выручки помимо документов, рассматриваемых при проверке применения ККТ (за исключением карточки регистрации ККТ), дополнительно запрашиваются:

- приходные и расходные кассовые ордера;
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;

- авансовые отчеты;
- кассовая книга;
- акт приемки бланков строгой отчетности;
- книга учета бланков строгой отчетности;
- акт о списании бланков строгой отчетности;
- книга учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя;
- книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;
- книга учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента;
- книга учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- распорядительный документ об установленном лимите остатка наличных денег;
- иные первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета, которые необходимы для проверки.

Документальное изучение проводится по представленным документам, в том числе путем анализа и оценки полученной из них информации. Фактическое изучение проводится путем осмотра, инвентаризации, наблюдения, пересчета и экспертизы.

Проверка проводится сплошным или выборочным способом. Сплошной способ заключается в проверке всей совокупности финансовых и хозяйственных операций, выборочный способ – части финансовых и хозяйственных операций.

В ходе проверки обязательно проверяется наличие денег в денежном ящике ККТ путем снятия остатка (пересчета) денежной наличности с учетом средств, выдаваемых кассиру перед началом рабочей смены в качестве разменной монеты, о чем составляется акт в двух экземплярах.

Перед началом ревизии кассы кассиром предоставляется расписка об отсутствии или наличии в денежном ящике ККТ личных денег, о представлении всех квитанций, приходных кассовых ордеров о сданной выручке, справок-отчетов кассира-операциониста, сведений о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке, актов о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользован-

ным (возвращенным) кассовым чекам за день проверки. Расписка оформляется в акте о проверке наличных денежных средств, находящихся в денежном ящике ККТ.

Проверка полноты учета выручки осуществляется методом сравнения суммы наличных денежных средств, установленной при проверке наличных денежных средств, находящихся в денежном ящике ККТ, с данными, отраженными в фискальном отчете, контрольной ленте контрольно-кассовой техники и записями в журнале кассира-операциониста. Записи в журнале кассира-операциониста сверяются с приходными кассовыми ордерами, кассовыми отчетами и данными кассовой книги, книги учета доходов и расходов.

По каждому факту расхождений налогоплательщик дает письменное объяснение.

Оформление результатов проверки полноты учета выручки аналогично оформлению результатов проверки применения ККТ.

Кроме того, организация (индивидуальный предприниматель) должны соблюдать требования по лимиту остатка наличных денег в соответствии с приложением к указанию Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства». Для определения лимита остатка наличных денег учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары (если организация является вновь созданной, то ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары). При отсутствии поступлений наличных денег за проданные товары учитывается объем выдачи наличных денег (ожидаемый объем выдачи наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, определяет лимит остатка наличных денег с учетом наличных денег, хранящихся в обособленных подразделениях.

Накопление организацией наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера (далее – другие выплаты), включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные

выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций. В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается.

Уполномоченный представитель организации вносит наличные деньги в банк или в организацию, входящую в систему Банка России, уставом которой ей предоставлено право осуществления перевозки наличных денег, инкассации наличных денег, а также кассовых операций в части приема и обработки наличных денег, или в организацию федеральной почтовой связи для зачисления, перечисления или перевода их на банковский счет организации (индивидуального предпринимателя).

Также организации торговли должны соблюдать требования указания Банка России от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов». Данным указанием установлено, что расчеты наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, между индивидуальными предпринимателями, связанными с осуществлением ими предпринимательской деятельности в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. руб.

Контрольные вопросы к главе 2

1. Дайте определение торговли, раскройте функции и правовую природу розничной торговли как вида деятельности.
2. Перечислите основные формы первичных учетных документов организаций розничной торговли.
3. Охарактеризуйте применяемые розничной торговлей системы налогообложения.
4. Назовите основные вопросы проверки формирования прибыли торговыми организациями и раскройте первичные документы, необходимые для исследования каждого из вопросов проверки.
5. Раскройте этапы проверки расчетов по налогу на добавленную стоимость.
6. Назовите правовые акты, регулирующие вопросы применения контрольно-кассовой техники.
7. Раскройте порядок проверки выручки, полученной торговой организацией с применением контрольно-кассовой техники.

Глава 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ ОРГАНИЗАЦИЙ НАУЧНО-ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

Проблема. Одной из эффективных форм осуществления научных разработок и внедрения их результатов в производство с целью получения конкурентоспособной наукоемкой продукции являются научно-производственные предприятия, комплексно осуществляющие научно-исследовательские, опытно-конструкторские и производственно-сбытовые функции в рамках единого хозяйствующего субъекта.

Сложный межотраслевой характер деятельности подобных хозяйственных структур объективно нуждается в учете и контроле, в том числе и со стороны налоговых органов.

Для выявления налоговых правонарушений в сфере проектно-изыскательских работ необходимо знать, какие именно работы входят в группу опытно-конструкторских и проектно-изыскательских, каково их содержание, когда и как они осуществляются; какими нормативными правовыми документами регламентируются; какие документы формируются к началу, в процессе и по окончании проектно-изыскательских работ; какие первичные бухгалтерские и иные документы подлежат обязательной проверке в процессе осуществления налогового контроля.

Поставленные вопросы подробнейшим образом раскрываются в соответствующей главе учебного пособия.

Аннотация. После изучения этой главы вы получите представление:

- об особенностях производства научно-технической продукции (НТП);
- об особенностях налогообложения организаций научно-производственной сферы;
- об особенностях проверки достоверности определения объема реализации научно-исследовательской организации (НИО);
- об особенностях проверки достоверности определения затрат НИО в целях налогообложения.

Ключевые слова: научно-техническая продукция, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, техническое задание, эскизный проект, технический проект, конструкторская документация, специальное оборудование, инвестиционный налоговый кредит.

3.1. Особенности производства научно-технической продукции

Известно, что любая новая техника перед тем, как дойдет до эксплуатации, проходит длительный и сложный процесс создания. Этот процесс в общем виде можно представить следующими стадиями: *научные исследования – опытно-конструкторская разработка – производство – эксплуатация*. Другими словами, создание новых видов образцов техники осуществляется посредством проведения научно-технических работ (разработок). Каждая разработка представляет собой планомерное проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР).

Налоговым кодексом Российской Федерации установлено, что цель НИОКР – создание новой или усовершенствование производимой продукции (товаров, работ, услуг) (п. 1 ст. 262 НК РФ). Содержание указанных работ раскрывают положения ст. 769 (гл. 38 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ») Гражданского кодекса Российской Федерации.

Гражданское законодательство разделяет договоры на выполнение НИОКР на два самостоятельных вида договоров (п. 1 ст. 769 ГК РФ):

- договор на проведение научно-исследовательских работ (НИР);
- договор на проведение опытно-конструкторских и технологических работ (ОКР).

Эти договоры различаются между собой содержанием выполняемых работ и полученным результатом (п. 1 ст. 769 ГК РФ) (табл. 1).

Таблица 1

Отличие договоров на проведение научно-исследовательских работ от договоров на проведение опытно-конструкторских и технологических работ

Вид договора	Содержание работ	Результаты работ
Выполнение научно-исследовательских работ (НИР)	Исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования	Документально оформленная и экспериментально подтвержденная расчетами научно-техническая информация, которая может быть использована для получения дохода
Выполнение опытно-конструкторских и технологических работ (ОКР)	Исполнитель обязуется разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него	Опытные образцы новой техники и технологическая документация на внедрение новой техники
	Исполнитель обязуется разработать новую технологию	Новая технология

Как видно, научно-исследовательские работы предполагают получение новых знаний, а опытно-конструкторские и технологические работы – их применение путем разработки нового изделия или технологии.

В составе расходов на НИОКР Налоговый кодекс Российской Федерации отдельно выделяет расходы на изобретательство.

Объектами изобретения могут быть устройство, способ, вещество, штамм микроорганизма, культуры клеток растений и животных, а также применение известного ранее устройства, способа, вещества, штамма по новому назначению.

Указанные объекты признаются изобретениями, если они удовлетворяют следующим требованиям:

- являются новыми;
- имеют изобретательский уровень;
- могут использоваться в промышленности, сельском хозяйстве, здравоохранении и других отраслях деятельности (пп. 1, 2 ст. 1 Закона СССР от 31 мая 1991 г. № 2213-1 «Об изобретениях в СССР» (применяется в части, не противоречащей части четвертой ГК РФ), п. 1 ст. 1350 ГК РФ).

Основным исходным документом для проведения НИР и ОКР является техническое задание (ТЗ), которое устанавливает комплекс требований к тактико-техническим параметрам, содержанию, объему и срокам выполнения работ, а также содержит технико-экономическое обоснование разработки.

Научное производство можно рассматривать как вполне самостоятельную отрасль народного хозяйства, результатом деятельности которой является произведенная научно-техническая продукция (НТП), содержащая результат интеллектуальной деятельности, предназначенный для реализации.

НТП характеризуется рядом свойств.

В первую очередь необходимо отметить, что даже в условиях рыночных отношений формирование ее цены не может осуществляться в полном объеме исходя из рыночных заказов. Это вызвано следующими обстоятельствами:

- круг лиц, выходящий на рынок НТП, сильно ограничен (заказчик, в том числе и федеральный, и достаточно узкий круг предприятий-разработчиков);
- создание конкурентного рынка зачастую невозможно по политическим причинам (это режим секретности, коммерческая

тайна, обязательства государства о нераспространении определенных технологий и другие подобные факторы).

Другим важным свойством НТП является высокий уровень неопределенности в достижении поставленных целей. Несмотря на то, что в техническом задании формируются основные требования к научным разработкам и создаваемым образцам, исполнители не могут гарантировать достижение ожидаемых результатов. Более того, в ходе выполнения работ исполнителями могут быть получены отрицательные результаты, что само по себе не является нарушением договоров, а рассматривается сторонами как один из возможных вариантов их исполнения (ст. 773 ГК РФ).

Нельзя не учитывать, что выполнение НИОКР нередко приводит к созданию новых объектов интеллектуальной собственности – изобретений, образцов, технологий, использование которых требует специального соглашения сторон (ст. 772 ГК РФ).

Создание НТП – это сложный, многофакторный процесс, в котором задействовано большое количество организаций со сложной кооперацией специалистов различных профилей, выполняющих совокупность разнородных работ для реализации поставленной задачи.

Решение этих задач осуществляется в соответствии с существующим порядком, в соответствии с государственными стандартами (ГОСТ), которые устанавливают:

- требования к выполнению и приемке НТП;
- функции основных участников разработки НТП и их взаимоотношения;
- порядок реализации и использования результатов;
- этапы разработки НТП.

Общая научно-техническая задача может быть разделена на частные, относительно самостоятельные задачи (с учетом делимости объекта разработки), которые будут этапами работы.

После определения исполнителей этапов разработки НТП (если они предполагаются) Головной исполнитель выдает ТЗ и в соответствии с требованиями гл. 38 ГК РФ заключает договор на выполнение составной части НТП соисполнителем.

Этапы выполнения конкретной НТП, а также этапы, подлежащие приемке Заказчиком, должны быть определены в ТЗ и отражены в договоре.

В ходе выполнения ОКР реализуются следующие этапы:

Эскизный проект – совокупность конструкторской документации (КД), которая должна содержать принципиальные конструкторские решения, дающие общее представление об устройстве и принципе работы изделия.

Технический проект – совокупность КД, которая должна содержать окончательные технические решения, дающие полное представление об устройстве изделия и исходные данные для разработки рабочих конструкторской документации (РКД).

На этапе «*Разработка конструкторской документации*» технические и технологические решения, полученные на предыдущих этапах, воплощаются в конструкторскую и технологическую документацию, выполненную по требованиям ГОСТов ЕСКД (Единая система конструкторской документации), разрабатываются технические условия (специальный документ, содержащий перечень требований к образцу, его составным частям и методику проверки этих показателей в ходе испытаний и серийном производстве).

Используя разработанную документацию, в условиях опытного производства изготавливается опытный образец.

Для оценки соответствия полученных тактико-технических характеристик изготовленного образца предприятие-разработчик проводит предварительные испытания. По результатам предварительных испытаний составляется акт, в котором отражаются все замечания, выявленные в ходе проведения предварительных испытаний.

После устранения выявленных замечаний и корректировки КД предприятие уведомляет Заказчика о готовности к проведению приемочных испытаний. На основании акта приемочных испытаний принимается решение о постановке образца на производство.

Опытно-конструкторские работы завершаются передачей КД в серийное производство.

Создание НТП может осуществляться собственными силами организации или по договору с Заказчиком. В случае их выполнения по договору с Заказчиком они осуществляются в научно-исследовательских институтах (НИИ), научно-технических организациях (НТО) или при их участии, которых именуют Исполнителями.

Определение научной деятельности дано в ст. 2 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Научная (научно-исследовательская) деятельность – деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

- фундаментальные научные исследования – экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей среды;

- прикладные научные исследования – исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач;

- поисковые научные исследования – исследования, направленные на получение новых знаний в целях их последующего практического применения (ориентированные научные исследования) и (или) на применение новых знаний (прикладные научные исследования) и проводимые путем выполнения научно-исследовательских работ.

3.2. Особенности налогообложения организаций научно-производственной сферы

Создавая НТП собственными силами либо являясь заказчиком НИОКР, налогоплательщик в налоговой базе учитывает расходы в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИР и ОКР», утвержденным приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н. Эти расходы признаются прочими независимо от организационно-правовых форм и ведомственной принадлежности организации по обычным видам деятельности отчетного периода.

Кроме того, организации при выполнении НИОКР применяют Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости НТП, утвержденные приказом Миннаучки России 15 июня 1994 г. № ОР-22-2-46 (применяется в части, не противоречащей НК РФ).

ПБУ 17/02 и Типовые методические рекомендации определяют состав, классификацию и группировку затрат, включаемых в себестоимость НТП, группировку затрат по статьям калькуляции себестоимости, планирование и учет затрат на создание НТП.

При выполнении НТП по договору с Заказчиком, Исполнитель является налогоплательщиком в полном объеме, предусмотренном НК РФ.

Для организации – исполнителя НИОКР доходы и расходы по договору являются доходами и расходами по обычным видам деятельности. После выполнения НИОКР и подписания акта приема-сдачи выполненных работ исполнитель признает в учете выручку в размере договорной стоимости НИОКР, что следует из п. 5 Положения по

бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержден-ного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

Величина поступления определяется исходя из цены, установлен-ной договором между организацией-исполнителем и заказчиком (п. 6.1 ПБУ 9/99). Условия признания выручки в бухгалтерском учете организации определены п. 12 ПБУ 9/99.

Не подлежит налогообложению выполнение НИОКР (подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ):

1) за счет средств бюджетов и специализированных фондов. При этом от уплаты НДС освобождаются как основные исполнители, за-нятые выполнением указанных работ, так и соисполнители (письмо Минфина России от 26 июля 2007 г. № 03-07-07/25).

Основанием для освобождения от налогообложения НИОКР, вы-полняемых за счет федерального бюджета, являются договор на вы-полнение работ с указанием источника финансирования, а также письменное уведомление заказчика, которому выделены средства непосредственно из федерального бюджета, в адрес исполнителей и соисполнителей о выделенных ему целевых бюджетных средствах для оплаты вышеуказанных работ. Если средства для оплаты НИОКР выделены из бюджетов субъектов Российской Федерации или мест-ных бюджетов, основанием для освобождения от уплаты НДС явля-ется справка финансового органа об открытии финансирования этих работ за счет соответствующих бюджетов.

При выполнении НИОКР за счет средств Российского фонда фун-даментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законода-тельством Российской Федерации внебюджетных фондов мини-стерств, ведомств, ассоциаций основанием для освобождения этих работ от обложения НДС является договор на выполнение работ с указанием источника финансирования;

2) учреждениями образования и научными организациями на ос-нове хозяйственных договоров. НК РФ не содержит определений по-нятий «учреждение науки» и «научная организация», поэтому обра-щаться следует к ст. 5 Федерального закона № 127-ФЗ (письмо ФНС России от 15 марта 2006 г. № ММ-6-03/274@). Организация науки – это организация любой формы собственности и ведомственной при-надлежности, осуществляющая в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующая в соответствии с учредительными документами науч-

ной организации. Научные организации подразделяются на научно-исследовательские организации, научные организации образовательных учреждений высшего профессионального образования, опытно-конструкторские, проектно-конструкторские, проектно-технологические и иные организации, осуществляющие научную или научно-техническую деятельность.

Согласно письму ФНС России от 15 марта 2006 г. № ММ-6-03/274@ для освобождения от уплаты НДС организация должна подтвердить факт осуществления научной или научно-технической деятельности в качестве основной. При этом ФНС России указала, что определение основного вида деятельности организации-налогоплательщика осуществляется в соответствии с Правилами отнесения отраслей (подотраслей) экономики к классу профессионального риска, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 31 августа 1999 г. № 975. В настоящее время указанное постановление фактически прекратило действие в связи с утверждением постановления Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2005 г. № 713 «Об утверждении Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска» (Правил). В соответствии с п. 9 Правил основным видом экономической деятельности коммерческой организации является тот вид, который по итогам предыдущего года имеет наибольший удельный вес в общем объеме выпущенной продукции и оказанных услуг. Соответственно основным видом экономической деятельности некоммерческой организации является тот вид, в котором по итогам предыдущего года было занято наибольшее количество работников организации.

Что же касается учреждений образования, то в письме УФНС России по г. Москве от 30 марта 2006 г. № 19-11/24319 указано, что статус учреждения образования для целей применения освобождения от уплаты НДС определяется в соответствии с Законом Российской Федерации от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании». Данный закон утратил силу. В настоящее время действует Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации». Согласно п. 18 ст. 2 Федерального закона № 273-ФЗ образовательная организация – некоммерческая организация, осуществляющая на основании лицензии образовательную деятельность в качестве основного вида деятельности в соответствии с целями, ради достижения которых такая организация создана. Ранее, в соответствии со ст. 12 Закона Российской Федерации № 3266-1, образовательным

являлось учреждение, осуществляющее образовательный процесс, т. е. реализующее одну или несколько образовательных программ или обеспечивающее содержание и воспитание обучающихся, воспитанников.

Таким образом, работы, выполняемые учреждениями образования на основе хозяйственных договоров, освобождаются от обложения НДС при наличии у организации лицензии на осуществление образовательного процесса и отнесении выполняемых работ к НИОКР;

3) выполнение организациями НИОКР, относящихся к созданию новой продукции и технологий, или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав НИОКР включаются следующие виды деятельности (подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ):

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

- разработка новых технологий, т. е. способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

- создание опытных (т. е. не имеющих сертификата соответствия) образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации;

4) в соответствии с подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ с 1 января 2008 г. не подлежит обложению НДС реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование вышеуказанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

5) в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ налогообложение производится по ставке 0 % при реализации товаров (работ, услуг) в области космической деятельности.

При применении налоговой ставки 0 % по данному основанию организация должна руководствоваться, помимо НК РФ, нормами Закона Российской Федерации от 20 августа 1993 г. № 5663-1 «О космической деятельности», в соответствии со ст. 2 которого под космической деятельностью понимается любая деятельность, связанная с

непосредственным проведением работ по исследованию и использованию космического пространства, включая Луну и другие небесные тела.

Согласно ст. 9 Закона Российской Федерации от 20 августа 1993 г. № 5663-1 космическая деятельность подлежит лицензированию. Порядок лицензирования определен постановлением Правительства Российской Федерации от 22 февраля 2012 г. № 160 «О лицензировании космической деятельности».

К товарам в области космической деятельности подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ относит:

- космическую технику;
- космические объекты;
- объекты космической инфраструктуры.

В свою очередь к работам (услугам) в области космической деятельности относятся:

- работы (услуги), выполняемые (оказываемые) с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности и (или) из атмосферы Земли;
- работы (услуги) по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве, в том числе с поверхности и (или) из атмосферы Земли;
- подготовительные и (или) вспомогательные (сопутствующие) наземные работы (услуги), технологически обусловленные (необходимые) и неразрывно связанные с выполнением работ (оказанием услуг) по исследованию космического пространства и (или) с выполнением работ (оказанием услуг) с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве.

Необходимо отметить, что в ранее действовавшей редакции НК РФ налогообложение по ставке 0 % применялось только при реализации работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве.

Таким образом, в настоящее время применение налоговой ставки 0 % расширено за счет реализации товаров в области космической деятельности, а также работами (услугами) по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве.

Согласно п. 7 ст. 165 НК РФ для подтверждения права на получение возмещения при обложении НДС по налоговой ставке 0 % налогоплательщик должен представить в налоговый орган оригиналы или копии следующих документов, а именно:

- договор или контракт с иностранными или российскими лицами на реализацию (поставку) товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги на счет налогоплательщика в российском банке;
- акт или иные документы, подтверждающие реализацию (поставку) товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- сертификат, выданный на реализуемую космическую технику, включая космические объекты, объекты космической инфраструктуры (товары).

Сертификация космической техники проходит в порядке, установленном ст. 10 Закона Российской Федерации № 5663-1. Федеральная система сертификации космической техники и знаков соответствия системы была зарегистрирована в Государственном реестре на основании постановления Госстандарта России от 4 июля 2001 г. № 63.

В соответствии с подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налога на прибыль по НТП не включается в налоговую базу имущество, полученное в рамках целевого финансирования, т. е. стоимость машин, оборудования, опытных образцов, макетов, других изделий, переданных для испытаний и экспериментов или безвозмездно предоставленных заказчиком научной организации в процессе выполнения договора на создание НТП в соответствии с условиями договора.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, вышеуказанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному источником целевого финансирования или федеральными законами, в том числе:

- в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям;

- в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных до 1 июля 2012 г. до бюджетных учреждений, являющихся получателями бюджетных средств;

- в виде полученных грантов;

- в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

- в виде средств, полученных из фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», на осуществление конкретных научных, научно-технических программ и проектов, инновационных проектов;

- в виде средств, поступивших на формирование фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Суммы стоимости специального оборудования не облагаются налогом на прибыль, если срок его полезного использования равен сроку действия договора.

Статьей 262 «Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки» НК РФ предусмотрено уменьшение налогооблагаемых доходов на суммы, направленные предприятиями на проведение НИОКР. Такие затраты включаются в состав прочих расходов равномерно в течение одного года независимо от полученного конечного результата.

Однако такой порядок налогового учета НИОКР не распространяется на организации, которые являются исполнителями таких работ в качестве подрядчика или субподрядчика. Указанные расходы рассматриваются как расходы на осуществление деятельности этими организациями, направленной на получение доходов.

Как отмечено в письме Минфина России от 16 марта 2010 г. № 03-03-06/1/141, если научные разработки производятся по заказу сторонней организации и на средства заказчика, непосредственный исполнитель заказа и разработчик НИОКР не может применить положения п. 2 ст. 262 НК РФ в части включения в состав прочих расходов затрат на НИОКР.

Таким образом, организация-исполнитель на дату подписания акта приема-сдачи выполненных работ признает в налоговом учете выручку от выполнения работ. Расходы, связанные с выполнением договора, удовлетворяющие требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, организация признает в общем порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

В соответствии с подп. 1 п.1 ст. 67 НК РФ организации, выполняющие НИОКР, имеют право на получение инвестиционного налогового кредита.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется научным организациям на сумму, составляющую 100 % стоимости приобретенного организацией оборудования, используемого исключительно для осуществления НИОКР.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. В указанном заявлении организация принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения платежей по соответствующему налогу, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, проценты, начисляемые на сумму кредита, порядок погашения суммы кредита в срок, не превышающий срок, на который в соответствии с договором предоставляется инвестиционный налоговый кредит, порядок и срок погашения начисленных процентов, указание на способ обеспечения обязательств, ответственность сторон. Если инвестиционный налоговый кредит предоставляется под залог имущества, заключается договор о залоге имущества.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке менее $1/2$ и превышающей $3/4$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организации в части, поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации и по региональным налогам, принимается финансовым органом субъекта Российской Федерации.

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований по местным налогам могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

3.3. Особенности проверки достоверности определения объема реализации научно-исследовательской организации

Несмотря на единые правила налогообложения, определенные НК РФ, в каждой отрасли производственной деятельности есть свои специфические особенности в определении дохода (объема реализации) и в определении затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и, следовательно, в определении налоговой базы организации.

Это связано в первую очередь с особенностями заключения и оформления хозяйственных договоров на производство и поставку продукции (работ, услуг), особенностями технологии производства, методов определения стоимости работ, видами и формами первичных документов по оформлению договорных обязательств, учетных и отчетных документов и других специфических условий хозяйственных и финансовых отношений хозяйствующих субъектов. Следовательно, при проведении проверки необходимо знать эти отраслевые особенности организации производства и реализации продукции, вытекающие из особенностей самой продукции.

Исходя из этого, при выездной проверке рассматриваются состав и содержание первичных документов, отражающих особенности формирования налоговой базы научно-исследовательских организаций, а затем выстраивают особенности методики выявления налоговых правонарушений.

Особенности осуществления хозяйственных операций, связанных с выполнением НИОКР, регулируются требованиями гл. 38 ГК РФ, положениями Закона Российской Федерации от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» и ПБУ 17/02 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». План счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению», не определяет особого порядка отражения в бухгалтерском учете реализационных операций.

В общем случае выручка от реализации НТП определяется либо методом начисления (по мере сдачи НТП), либо кассовым методом (по мере ее оплаты). Метод определения выручки от реализации НТП устанавливается научной организацией на длительный срок (ряд лет)

исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров с учетом ст.ст. 167, 271, 273 НК РФ.

К реализации НТП относятся законченные НИОКР либо предусмотренные договором этапы, имеющие самостоятельное значение и стоимость. Выручка признается только после сдачи-приемки работ (или этапа работ) заказчику и оформляется двусторонним актом, который подписывается уполномоченными представителями сторон и скрепляется печатями (Заказчика и Исполнителя).

Определенные проблемы при отражении в учете реализационных операций могут быть связаны с длительностью производственного цикла и необходимостью использования авансирования работ. Как правило, процесс осуществления работ носит длительный характер и может выполняться на протяжении нескольких отчетных (налоговых) периодов. В этом случае в условиях договора целесообразно оговаривать выполнение НИОКР по этапам, и наиболее рациональным представляется организация бухгалтерского учета расчетов с использованием счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». При этом в договоре на выполнение НИОКР предусматриваются авансовые платежи в твердых суммах или в процентах от сметной стоимости работ на соответствующий период и возможность корректировки сумм последующих авансов с учетом темпов производства работ и сдачи их заказчику.

Законодательство не обязывает научные организации использовать счет 46. Финансовый результат можно определить только после сдачи заказчику какого-то законченного объема работ, сметная стоимость которого может быть однозначно выделена из общей сметной стоимости заказа. Следовательно, в течение определенного времени суммы поступившей оплаты будут числиться в составе кредиторской задолженности (полученных авансов).

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрено, что по дебету счета 46 учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46, списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Если условиями договора предусмотрено выполнение работ по этапам, выручка признается в бухгалтерском учете по мере сдачи-приемки этапов заказчику.

Очевидно, что суммы по кредиту счета 90-1 «Выручка» можно отразить только при наличии определенных документов – акта приемки выполненных работ или справки об объемах выполненных работ.

Для проверки правильности определения объема реализованной продукции должны быть затребованы бухгалтерская и налоговая отчетность за проверяемый период с отметкой налогового органа о принятии, приказ по учетной политике организации, а также:

1. Договоры на создание (передачу) научно-технической продукции, к которому прилагаются (являются неотъемлемой частью):

а) техническое задание на создание (передачу) научно-технической продукции, которое должно содержать:

- перечень работ, подлежащих выполнению;
- научные, технические, экономические и другие требования, предъявляемые к научно-технической продукции;
- предполагаемый технический уровень создаваемой продукции;
- перечень и объем передаваемой заказчику созданной продукции;
- условия приемки и оценки создаваемой продукции;
- другие требования (по усмотрению заказчика);

б) календарный план работ, который должен содержать:

- наименование этапов работ по договору;
- срок выполнения, начало-окончание (кв., год);
- стоимость этапа, тыс. руб.;

в) протокол соглашения о договорной цене на научно-техническую продукцию;

г) рекомендуемые дополнительные, не установленные законодательством, санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств;

д) дополнительные соглашения к договору.

2. Калькуляция стоимости научно-технической продукции (смета), с указанием следующих статей затрат:

- материалы;
- спецоборудование для научных (экспериментальных) работ;
- основная заработная плата;
- дополнительная заработная плата;
- отчисления на социальное страхование;
- расходы на служебные командировки;
- накладные расходы;

- затраты на финансирование НИОКР;
- итого себестоимость собственных работ;
- затраты по работам, выполняемым сторонними организациями;
- итого полная себестоимость;
- прибыль;
- налог на добавленную стоимость;
- итого: стоимость научно-технической продукции.

3. Акты сдачи-приемки научно-технической продукции.

Начинать проверку следует с изучения хоздоговоров, с их учета в книге (журнале) регистрации договоров и анализа: все ли договора учтены и соответствуют направлениям деятельности организации, определенным уставом, правильно ли они оформлены в соответствии с ГК РФ (гл. 38).

В договоре должны быть указаны:

- предмет договора;
- стоимость выполнения всех работ в соответствии с ТЗ и сметой;
- порядок приема-сдачи выполненных работ;
- порядок промежуточных и окончательных расчетов;
- наименование и количество специального оборудования, необходимого для проведения экспериментальных и научных работ, используемого при выполнении НИОКР;
- перечень соисполнителей.

Особое внимание следует уделить проверке договоров с соисполнителями.

Они должны заключаться только при наличии в договоре Головного исполнителя с Генеральным заказчиком темы перечня соисполнителей, их наименований и объемов работ (ст.ст. 769, 770, 706 ГК РФ). Как правило, именно по хоздоговорам с соисполнителями в организации может производиться обналичивание денежных средств. Поэтому необходимо убедиться, не выполнялся ли объем работ, указанный в договоре соисполнителя (контрагента), самим Главным исполнителем темы, или другим соисполнителем (не является ли составной частью договора с другим соисполнителем). Для этого сопоставляются сведения о выполняемых работах, указанные в договорах, со сметой по данным НИОКР.

Далее проверяется наличие двусторонних актов, подтверждающих выполнение работ в указанный срок. Особое внимание уделяется да-

там составления актов, так как может иметь место сокрытие актов с целью занижения объема реализации, а соответственно и прибыли.

В случае сомнений необходимо подвергнуть проверке другие документы, связанные с выполнением условий договора: накладные на передачу выполненных объемов (этапов), платежные документы и другие документы, отражающие движение денежных средств и т. п.

После проверки показатель «Объем реализованной продукции» сверяется с данными отчетности организации.

3.4. Особенности проверки достоверности определения затрат НИО в целях налогообложения

При проведении проверки затрат по НТП учитываются особенности:

- учета и признания расходов по НТП в соответствии с ПБУ 17/02;
- учета спецоборудования для научных и экспериментальных работ (ПБУ 17/02 и Типовые методические указания... от 15 апреля 1994 г. № ОР-22-2-46).

Вопросами проверки могут быть:

- проверка расходов НТП, выполняемых собственными силами;
- проверка учета затрат соисполнителей.

В общем случае себестоимость НТП складывается из следующих затрат:

- производимых непосредственно научно-исследовательской организацией – Исполнителем;
- по работам, выполненным сторонними организациями, предприятиями и опытными (экспериментальными) производствами, состоящими на самостоятельном балансе, – Соисполнителями.

К затратам, включаемым в себестоимость НТП, относятся затраты, необходимые для производства продукции и выполнения работ, предусмотренных ТЗ и договором на создание НТП. В состав продукции научной организации может входить не только НТП, поэтому из общей суммы затрат на производство к себестоимости НТП будут относиться только затраты, связанные с выполнением НИОКР.

Для определения себестоимости реализуемой НТП:

- при определении выручки от реализации методом начисления (по сдаче НТП, выполнению работ, оказанию услуг) из себестоимости всей создаваемой в данном периоде НТП исключается увеличе-

ние (или добавляется уменьшение) себестоимости незавершенного производства на конец планируемого периода;

- при определении выручки от реализации НТП кассовым методом (по ее оплате) из себестоимости всей создаваемой в планируемом периоде НТП исключается увеличение (или добавляется уменьшение) себестоимости остатков нереализованной НТП на конец планируемого периода.

В целом методика проверки организаций научно-производственной сферы аналогична методике проверки правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. Однако существуют некоторые особенности, связанные с составом затрат, относимых на себестоимость НТП, который определен ст.ст. 252–269 НК РФ, ПБУ 17/02 и Типовыми методическими рекомендациями, учитывающими особенности состава и учета затрат на производство НТП.

В соответствии с п. 9 ПБУ 17/02 к затратам на производство НТП относятся:

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;

- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;

- отчисления на обязательное социальное страхование (пенсионное, медицинское, социальное, от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний);

- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенной для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;

- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;

- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.

Подробнее состав расходов по видам затрат изложен в пп. 8.1–8.5 Типовых методических рекомендаций по учету НТП.

Правильность отнесения затрат на себестоимость НТП можно проверить лишь на основе анализа (проверки) первичных учетных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета.

При проверке материальных затрат должна быть тщательно проверена первичная документация, подтверждающая приобретение материалов именно по той цене, по которой они списаны. При этом необходимо проверить правильность начисления транспортно-заготовительных расходов (они достигают 10 % стоимости материалов и выше) и исключения из стоимости материалов возвратных отходов. Для этого следует проверить «Смету транспортно-заготовительных расходов» путем сравнительного анализа с предшествующим периодом (годом) с постатейным анализом планируемых сумм сметы с учетом заключенных и подлежащих заключению договоров на поставку материалов в рассматриваемом периоде с учетом плана «Материально-технического снабжения».

Особенностью материальных затрат на производство НТП является наличие расходов на «Спецоборудование для научных (экспериментальных) работ». Как показывает практика, в связи с тем, что затраты по этой статье носят разовый характер и полностью возмещаются заказчиком в цене на НТП, широкое распространение имеет отнесение на эту статью самых различных затрат, ничего общего с ней не имеющих. Также по специальному оборудованию, подлежащему оприходованию по окончании работ по заказу, может быть установлен срок его полезного использования, равный сроку действия договора (тем самым вся стоимость оборудования амортизируется, и основания для корректировки налогооблагаемой прибыли не возникают). Поэтому при проверке очень важно убедиться в правильности отнесения изготовленного в процессе выполнения НИОКР оборудования к специальному. Понятие специального оборудования и порядок отнесения к нему в целях налогообложения достаточно четко определены в подп. 8.1 п. 8 Типовых методических рекомендаций. Спецоборудование не должно быть серийно изготовленным, если оно не является предметом испытаний и исследований и должно использоваться только при разработке данной НТП. Если оно используется при разработке двух и более НТП, то такое оборудование не может быть отнесено к специальному, а должно относиться к основным средствам (ОС). Следовательно, спецоборудование должно быть спроектировано, изготовлено, смонтировано, налажено и испытано как собственными силами организации-исполнителя, так и полностью или частично выполнено сторонними организациями (соисполнителями). При списании материалов следует обратить внимание на начисление НДС.

К статье «Спецоборудование для научных (экспериментальных) работ» относятся, в частности, затраты на изготовление (включая затраты на проектирование, транспортировку, монтаж, опробование и пусконаладку) необходимых для выполнения определенных договоров (заказов) стендов, испытательных станций, аппаратуры, приборов, механизмов, устройств, специальных инструментов и другого специального оборудования, включая серийные изделия, предназначенные для использования в качестве объектов испытаний и исследований (п. 13 Типовых рекомендаций).

Спецоборудование, изготовленное собственными силами организации-исполнителя, учитывается на субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали». После сдачи в производство спецоборудование учитывается на счете 20 «Основное производство» по заказам на соответствующие работы.

Оставшееся после окончания работ по договору (заказу) специальное оборудование, а также опытные образцы, макеты и другие изделия, изготовленные в процессе выполнения договора (заказа) на создание научно-технической продукции, в соответствии с условиями договора (заказа) либо передаются заказчику (другому лицу, если это предусмотрено договором), либо остаются в научной организации.

Таким образом, объекты (опытные образцы, макеты, спецоборудование и пр.), созданные в ходе выполнения договора на НИОКР, изначально создаются не для реализации. Они не являются товаром для организации-исполнителя и передаются заказчику как результат, подтверждающий выполнение работ по договору.

При проверке правильности списания на себестоимость заработной платы необходимо учитывать, что этот элемент расходов является преобладающим в себестоимости НТП. В настоящее время организации с целью ухода от уплаты налогов нередко применяют различные «зарплатные» схемы, в том числе и за счет обналичивания денежных средств по договорам с соисполнителями. Поэтому особое внимание необходимо уделять выявлению таких фактов.

Проверку правильности начисления амортизации основных средств (ОС) надо начать с проверки учета ОС и проведенной их переоценки. Ряд дорогостоящих предметов оценивается по минимальной стоимости, что ведет к необоснованному занижению налога на имущество организации и возможности их реализации за бесценок. Для проверки используются первичные документы по приобретению ОС (договоры, накладные, счета, счета-фактуры), а также по их до-

ставке, страхованию в пути, монтажу. В бухгалтерском учете такие расходы увеличивают стоимость ОС, собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (Дт), после учитываются на счете 01 «Основные средства» (Дт 01 Кт 08). Амортизация, соответственно, начисляется на стоимость ОС с учетом указанных расходов.

В налоговом учете расходы по страхованию в пути признаются косвенными и относятся на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в том периоде, в котором были произведены. Амортизация начисляется только на сумму расходов по его приобретению (строительству, изготовлению) ОС, доставке и доведению до состояния, в котором оно пригодно для использования. Соответственно, в отношении амортизации возникает разница между бухгалтерским и налоговым учетом. В этом случае наличие регистров налогового учета обязательно. Кроме того, в бухгалтерском и налоговом учете могут применяться различные методы начисления амортизации. Поэтому нужно изучить учетную политику организации в целях бухгалтерского учета и в целях налогового учета на предмет их применения.

В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (в отношении ОС, относящихся к 3–7 группам не более 30 %) первоначальной стоимости ОС (амортизационная премия). Такой порядок признания расходов должен быть предусмотрен учетной политикой организации в целях налогового учета. Для целей бухгалтерского учета амортизационная премия не применяется, поэтому при ее использовании должен быть соответствующий регистр налогового учета.

Прочие расходы (аренда помещений, автомашин и пр. расходы) требуют особой проверки на предмет их необходимости и целесообразности.

Аналитический учет расходов по НТП ведется обособленно по видам работ, договорам, заказам (п. 5 ПБУ 17/02). Единицей бухгалтерского учета расходов по НТП является инвентарный объект (п. 6 ПБУ 17/02), которым считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции или управлении организации.

Заказчиком НТП в бухгалтерском учете расходы по НИОКР признаются:

а) либо в качестве вложений во внеоборотные активы, при условии, если:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки);
- использование результатов работ приведет к получению дохода;
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано;

б) либо в качестве прочих расходов отчетного периода (п. 7 ПБУ 17/02) – в случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий, а также по работам, которые не дали положительного результата.

Затраты на НТП у заказчика подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности.

Учет затрат на оплату работ, выполненных сторонними организациями (соисполнителями) по контрагентским договорам, ведется в договорных ценах (п. 29 Типовых методических рекомендаций по учету НТП). Включение этих затрат в себестоимость НТП по соответствующему договору (заказу) осуществляется после их фактической приемки и оплаты.

При списании расходов организация должна применять один из нижеследующих способов:

- линейный;
- способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) (п. 11 ПБУ 17/02).

Срок полезного использования произведенных НИОКР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока, в течение которого можно получать экономические выгоды от результатов выполненных работ, но не более пяти лет.

Линейный способ предполагает равномерное списание расходов на НИОКР в течение установленного организацией срока.

Способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) предусматривает, что затраты по работам, подлежащие списанию в отчетном периоде, определяются исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы.

Однако независимо от применяемого способа расходы на НИОКР списываются на затраты по обычным видам деятельности в течение

отчетного года равномерно, в размере 1/12 годовой суммы (п. 14 ПБУ 17/02).

Дт 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» Кт 10 «Материалы» (70, 69, 02, 26).

Дт 20 «Основное производство» Кт 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Контрольные вопросы к главе 3

1. Дайте определение научно-технической продукции, перечислите свойства этой продукции.

2. Раскройте правовое регулирование деятельности организаций научно-производственной сферы и процесс создания продукции этой сферы деятельности.

3. Перечислите состав (группировку) затрат, включаемых в себестоимость научно-технической продукции.

4. Перечислите налоги, уплачиваемые организациями научно-производственной сферы, и назовите льготы, предоставляемые таким организациям Налоговым кодексом Российской Федерации.

5. Дайте определение инвестиционного налогового кредита и назовите основания его предоставления.

6. Раскройте методику проверки выручки от реализации научно-технической продукции.

7. Раскройте методику проверки затрат научно-исследовательских организаций в целях налогообложения.

Глава 4. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ ОРГАНИЗАЦИЙ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА

Проблема. Топливо-энергетический комплекс (ТЭК) является одной из важнейших отраслей экономики России, поскольку дает большую часть валютных поступлений от экспорта, при этом основная часть консолидированного бюджета строится на результатах деятельности отрасли.

Высокая окупаемость капиталовложений в предприятия топливно-энергетического комплекса, рентабельность деятельности в целом и наличие стабильного спроса на продукцию сделали предпринимательство в этой сфере чрезвычайно привлекательным не только для легальной деятельности, но и для преступных посягательств.

Для выявления и расследования налоговых преступлений и правонарушений, совершаемых в исследуемой отрасли, связанных с операциями по приобретению, транспортировке, хранению и реализации горючего и смазочных материалов, важное значение имеет эффективный контроль со стороны территориальных налоговых органов.

Аннотация. После изучения этой главы вы получите представление:

- об особенностях формирования налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых на продукцию топливно-энергетического комплекса;
- об особенностях налоговой проверки угледобывающих предприятий;
- об особенностях налоговой проверки предприятий по добыче углеводородного сырья;
- об особенностях налоговой проверки нефтеперерабатывающих предприятий;
- об особенностях налоговой проверки предприятий электроэнергетики.

Ключевые слова: топливно-энергетический комплекс, разовые платежи за пользование недрами, регулярные платежи за пользование недрами, сбор за участие в конкурсе, соглашение о разделе продукции, полезное ископаемое, традиционный способ раздела продукции, прямой способ раздела продукции, налог на добычу полезных ископаемых, пользователи недр.

4.1. Особенности формирования налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых на продукцию ТЭК

Топливо-энергетический комплекс представляет собой совокупность отраслей топливной промышленности (нефтяной, газовой, угольной), нефтепереработки, электроэнергетики и средств доставки топлива и энергии.

Рассмотрим особенности документальных налоговых проверок предприятий ТЭК.

В дополнение к общепринятым налогам предприятия ТЭК должны вносить в Федеральный и местный бюджеты платежи, связанные с эффективным недропользованием.

Система платного недропользования базируется на двух основных компонентах:

- налогах (в соответствии с НК РФ: налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26 НК РФ), акцизы (гл. 22 НК РФ), налог на прибыль (гл. 25 НК РФ) и другие);

- неналоговых платежах и сборах (в соответствии с Законом Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах»), к которым относятся:

1. Разовые платежи за пользование недрами при наступлении событий, оговоренных в лицензии (ст. 40 Закона Российской Федерации «О недрах»). Размеры разовых платежей определяются в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 4 февраля 2009 г. № 94.

2. Регулярные платежи за пользование недрами (ст. 43 Закона Российской Федерации «О недрах»). Порядок и условия взимания определены постановлением Правительства Российской Федерации от 28 апреля 2003 г. № 249.

3. Сбор за участие в конкурсе (аукционе) (ст. 42 Закона Российской Федерации «О недрах»).

В соответствии со ст. 11 Закона Российской Федерации «О недрах» предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. Порядок лицензирования регулируются постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 15 июля 1992 г. № 3314-1 (лицензирование пользования недрами) и Положениями о лицензировании в области эксплуатации угле-нефтегазодобывающих производств:

- производства маркшейдерских работ, утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 28 марта 2012 г. № 257;

– деятельности по проведению экспертизы промышленной безопасности, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 4 июля 2012 г. № 682;

– эксплуатации взрывопожароопасных и химически опасных производственных объектов I, II и III класса опасности, утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 10 июля 2013 г. № 492.

В последние годы одним из основных путей оптимизации налоговой нагрузки в нефтяном комплексе России является специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции (далее – СРП), порядок применения которого регламентирован гл. 26.4 НК РФ³.

Режим СРП задумывался и создавался как механизм достижения оптимальной доли налогов в цене в ходе переговоров двух равноправных сторон и соглашений о взаимовыгодных пропорциях раздела произведенной продукции и механизма достижения этих пропорций.

Предметом соглашения опосредованно является объем произведенной продукции, поскольку при определении всех количественных параметров коммерческих условий соглашения стороны ориентируются на некоторую величину общего дохода, подлежащего разделу. Объем произведенной продукции является производной трех основных составляющих: объем (уровень и динамика) добычи, цена реализации, затраты.

В России СРП с 11 января 1996 года является неотъемлемой частью отечественного законодательства наряду с лицензионной системой недропользования. Российская модель СРП была введена Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее – Федеральный закон № 225-ФЗ).

По состоянию на 1 января 2017 года действуют три проекта:

1. СРП по нефтегазоконденсатным месторождениям Чайво, Одопту и Аркутун-Дагинское на шельфе острова Сахалин (далее – проект «Сахалин-1»).

2. Соглашение о разработке Пильтун-Астохского и Лунского месторождений нефти и газа на условиях раздела продукции (далее – проект «Сахалин-2»).

3. СРП между Российской Федерацией в лице Правительства Российской Федерации, администрации Ненецкого автономного округа и французского акционерного общества «Тоталь Разведка Разработка

³ Пункт 4 ст. 18 НК РФ.

Россия» о разработке и добыче нефти на Харьягинском месторождении (далее – проект «Харьяга»).

Рассматриваемый специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения, за исключением налогов и сборов, уплата которых предусмотрена НК РФ.

Федеральным законом № 225-ФЗ определены два способа раздела продукции – традиционный и прямой.

При выполнении соглашения, предусматривающего традиционный способ раздела произведенной продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона № 225-ФЗ, инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- НДС;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ);
- платежи за пользование природными ресурсами континентального шельфа⁴;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду⁵;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями НК РФ.

При выполнении соглашения, предусматривающего прямой способ раздела произведенной продукции в соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона № 225-ФЗ, инвестор уплачивает следующие налоги, сборы и платежи:

⁴ Статья 40 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. № 187-ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации».

⁵ Статья 16 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды».

- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- НДС;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Как при традиционном способе, так и при прямом, инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению местного органа. Однако в случае, если местными правовыми актами не предусмотрено такое освобождение, то затраты инвестора по уплате этих налогов подлежат возмещению за счет соответствующего уменьшения доли государства.

При выполнении СРП налоговые ставки НДПИ при добыче нефти применяются с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть (Кц), а также с коэффициентом 0,5. Этот коэффициент, за исключением нефти и газового конденсата, применяется только до достижения предельного уровня коммерческой добычи, который может быть установлен в соглашении.

В общем случае при применении СРП инвестор, выступая налогоплательщиком, исчисляет и уплачивает суммы налогов с учетом особенностей, предусмотренных для данного специального налогового режима.

Порядок исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) изложен в гл. 26 НК РФ.

Плательщиками НДПИ признаются пользователи недр – организации (российские и иностранные) и индивидуальные предприниматели. Об этом сказано в ст. 334 НК РФ. Как следует из ст. 9 Закона Российской Федерации № 2395-1 «О недрах», статус пользователя недр лицо приобретает с момента государственной регистрации лицензии на право пользования участком недр или вступления в силу соглашения о разделе продукции.

Отсутствие лицензии на право пользования недрами означает, что нет и обязанности по уплате налога, поскольку в данном случае в соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ не определен налогоплательщик.

Налогоплательщики уплачивают НДПИ по месту нахождения участков недр, предоставленных им в пользование. Для этого организации и предприниматели должны быть зарегистрированы в качестве плательщиков налога. На это указывает п. 1 ст. 335 НК РФ.

Под местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, понимается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр.

Если же добыча полезных ископаемых производится на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне России, а также за пределами России, но на территории, находящейся под ее юрисдикцией или арендуемой у иностранных государств, постановка на учет в качестве плательщика НДС происходит по месту нахождения организации (месту жительства физического лица).

Постановка на учет (снятие с учета) происходит в уведомительном порядке. Лицензирующие органы передают в налоговые органы соответствующие сведения о предоставлении прав на пользование природными ресурсами. Те в свою очередь направляют налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе. На все эти операции государственным органам отведено 30 дней с момента выдачи лицензии (разрешения) на пользование участком недр.

Согласно ст. 341 НК РФ налоговый период по НДС – один календарный месяц. Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Объекты налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых определены в п. 1 ст. 336 НК РФ. Ими признаются полезные ископаемые:

- добытые из недр на территории России на участке, предоставленном налогоплательщику в пользование;
- извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством о недрах;
- добытые из недр за пределами территории России (на территориях, находящихся под юрисдикцией России, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Полезное ископаемое, добытое из недр на лицензионном участке, признается объектом налогообложения вне зависимости от вида пользования недрами, указанного в лицензии.

Виды полезного ископаемого (ПИ) продукции ТЭК определены в п. 2 ст. 337 НК РФ, в том числе:

- 1) горючие сланцы: уголь, антрацит;
- 2) торф;
- 3) углеводородное сырье: нефть, газовый конденсат, газ горючий природный;

4) товарные руды: черные, цветные и редкие металлы, многокомпонентные комплексные руды.

Налоговая база по НДС – это стоимость добытых полезных ископаемых. Однако при добыче нефти, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении (ст. 338 НК РФ).

То есть для формирования налоговой базы по НДС нужны две составляющие: количество добытого полезного ископаемого и его стоимость.

Порядок определения количества добытого полезного ископаемого установлен ст. 339 НК РФ. В соответствии с п. 7 ст. 339 НК РФ, при определении количества добытого полезного ископаемого учитывается только то полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по его добыче (извлечению) из недр (отходов, потерь). Комплекс технологических операций устанавливается в техническом проекте разработки конкретного месторождения полезных ископаемых.

Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым или косвенным методом. Прямой метод – это определение количества путем применения измерительных средств и устройств непосредственно к добытому полезному ископаемому. Косвенный – это метод, при котором количество добытого полезного ископаемого определяется по данным о его содержании в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

Метод, применяемый налогоплательщиком, должен быть зафиксирован в его учетной политике. В течение всей деятельности налогоплательщика по добыче полезного ископаемого этот метод изменению не подлежит. Единственное исключение из правила – внесение корректив в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Прямой метод. При его применении налогоплательщик должен учитывать фактические потери, определяя количество добытого полезного ископаемого. Об этом сказано в п. 3 ст. 339 НК РФ.

Фактические потери полезного ископаемого – это разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и количеством фактически добытого полезного

ископаемого. Налогообложению подлежит расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы. При этом нормативные потери полезных ископаемых (ими признаются фактические потери, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, но только в пределах нормативов, утвержденных в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации) облагаются по налоговой ставке 0 % (руб.).

Расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы (при добыче твердых полезных ископаемых используется также термин «погашенные запасы»), определяет геолого-маркшейдерская служба на основании соответствующих замеров. При добыче углеводородного сырья расчетное количество определяется на основании замеров, производимых на устье скважины (с учетом данных анализа о содержании в минеральном сырье добытого полезного ископаемого).

Запасы полезных ископаемых могут уменьшаться как по причине добычи, так и в результате разведки, переоценки, списания не подтвердившихся запасов, изменения технологических границ и т. д. В целях налогообложения учитывается количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы в результате добычи (сюда же относятся потери при добыче). Количество списываемых запасов по причинам, не связанным с добычей, не может быть отнесено к количеству добытого полезного ископаемого.

Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение. При этом размер потерь определяется по итогам этих измерений. Это означает, что если, например, количество фактических потерь рассчитывается ежеквартально, то в налоговом периоде, когда они были определены, они будут в полном объеме учтены и в целях налогообложения, причем независимо от того, относятся они к другим налоговым периодам в пределах соответствующего квартала или нет.

При определении количества добытого полезного ископаемого не учитывается то его количество, которое содержится в минеральном сырье, не доведенное до качества полезного ископаемого, т. е. количество в остатках незавершенного производства (п. 7 ст. 339 НК РФ). Указанное количество нужно учесть в том налоговом периоде, в котором минеральное сырье будет обработано (подготовлено) до требуемых кондиций, за исключением следующего случая. Если минераль-

ное сырье, не доведенное до качества полезного ископаемого, реализовано и (или) использовано на собственные нужды, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется на момент реализации или отпуска в производство этого минерального сырья соответственно. В этом случае количество добытого полезного ископаемого равно количеству полезного ископаемого, содержащегося в минеральном сырье.

Косвенный метод. НК РФ не содержит каких-либо положений или рекомендаций по применению косвенного метода при определении количества добытого полезного ископаемого. Существует лишь одно ограничение. Косвенный метод применяется только в том случае, если применение прямого метода невозможно (п. 2 ст. 339 НК РФ). То есть в рамках применяемой технологии не представляется возможным произвести замер непосредственно добытого полезного ископаемого. Это должно подтверждаться техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых. Косвенный метод применяется, в частности, в случае реализации или использования на собственные нужды минерального сырья до проведения комплекса необходимых операций.

В соответствии со ст. 340 НК РФ оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Оценка стоимости добытого полезного ископаемого, исходя из сложившихся цен его реализации, предполагает определение стоимости единицы добытого полезного ископаемого как средневзвешенной цены реализации по всем сделкам, по которым в налоговом периоде произошел переход права собственности на добытое полезное ископаемое. Средневзвешенная цена определяется так: сумма выручки от реализации полезного ископаемого в налоговом периоде делится на количество реализованного в этом же периоде добытого полезного ископаемого.

Полученный результат (т. е. стоимость единицы реализованного полезного ископаемого) умножается на количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого. Это и есть стоимостная оценка налоговой базы.

Если налогоплательщик получает государственные субвенции из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью добытого полезного ископаемого, суммы этих субвенций он должен исключить из выручки.

Как правило, количество реализованного добытого полезного ископаемого не совпадает с количеством добытого. Это связано с наличием нереализованных остатков добытого полезного ископаемого на начало и на конец налогового периода. Для целей налогообложения не имеет значения, когда было добыто полезное ископаемое, реализованное в данном налоговом периоде. Если оно было реализовано, его цена должна быть учтена при определении выручки в соответствии со ст. 340 НК РФ. Также не имеет значения, было ли реализовано все добытое в налоговом периоде полезное ископаемое, так как для расчета налоговой базы берется все количество добытого полезного ископаемого, а не та его часть, которая была реализована.

Выручка от реализации добытых полезных ископаемых определяется исходя из цен, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки. К вычету принимаются все расходы налогоплательщика по доставке (транспортировке) соответствующей партии добытого полезного ископаемого вне зависимости от периода осуществления указанных расходов. Например, в случае если транспортировка началась в предыдущем налоговом периоде, а закончилась - в текущем. При этом ст. 340 НК РФ содержит исчерпывающий перечень расходов по доставке (транспортировке), уменьшающих цену реализации в целях исчисления налога. Это следующие расходы:

- на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;
- по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и т. п. условий) до получателя;
- по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В целях гл. 26 НК РФ к расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого до получателя, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг.

Если у налогоплательщика не было реализации добытого полезного ископаемого в налоговом периоде, он должен применить способ оценки исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого. Перечень расходов, учитываемых при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых, указан в п. 4 ст. 340 НК РФ. Порядок определения расходов, поименованных в этом перечне, аналогичен порядку, установленному 25-й главой НК РФ. Но есть некоторые ограничения, которые сводятся к следующему. При определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых не учитываются расходы, не связанные с добычей.

В соответствии с НК РФ можно выделить три группы расходов.

1. *Прямые расходы.* Это материальные расходы (подп. 1 и 4 ст. 254), расходы на оплату труда (ст. 255), амортизация (ст.ст. 258–259) и суммы обязательных страховых взносов (ст. 264). Эти расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытым полезным ископаемым и остатками незавершенного производства на конец налогового периода.

2. *Косвенные расходы,* относящиеся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым. Это материальные расходы (ст. 254, кроме подп. 1 и 4), расходы на ремонт основных средств (ст. 260), расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261), прочие расходы (ст.ст. 264 и 265). Все косвенные расходы, относящиеся к добытым полезным ископаемым, в полном объеме включаются в расчетную стоимость этих ископаемых.

3. *Сумма косвенных и внереализационных расходов,* относящихся как к добыче полезных ископаемых, так и к другим видам деятельности. К таким расходам, помимо перечисленных выше, могут быть отнесены расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (ст. 262) и расходы, связанные с реализацией имущества (ст. 268). Эти расходы должны быть распределены между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика пропорционально доле прямых расходов, отно-

сящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов.

Сумма указанных расходов даст расходы по добыче всех полезных ископаемых. Для определения расчетной стоимости отдельного полезного ископаемого нужно из общей суммы расходов выделить часть расходов, приходящуюся на количество этого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых.

Налоговые ставки по видам полезных ископаемых установлены п. 2 ст. 342 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 342 НК РФ налогообложение производится по налоговой ставке 0 % (0 руб. – если налоговая база определяется в натуральном выражении) при добыче:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых. Нормативные потери полезных ископаемых – это фактические потери в пределах нормативов, установленных в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921 «Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения». (По твердым полезным ископаемым нормативы утверждаются МПР России по согласованию с Госгортехнадзором России (преобразован в Ростехнадзор). По углеводородному сырью – Минпромэнерго России по согласованию с МПР России и Госгортехнадзором России);

- попутного газа;

- полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным осуществляется согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2001 г. № 899 «Об утверждении Правил отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горнодобывающего и перерабатывающего производства» (по твердым полезным ископаемым решение принимается МПР России (Федеральным агентством по недропользо-

ванию), по углеводородному сырью – МПР России по согласованию с Минпромэнерго России и Минэкономразвития России);

– в иных случаях.

Если нет оснований применять налоговую ставку 0 % (руб.), применяются ставки, установленные п. 2 ст. 342 НК РФ.

Сумма налога исчисляется в целом по всем объектам налогообложения. Для определения суммы, подлежащей уплате по отдельному участку недр (месту постановки на учет в качестве налогоплательщика НДС), следует исходить из количества добытого на данном участке недр полезного ископаемого, включая количество, подлежащее обложению по налоговой ставке 0 % (руб.), в общем количестве добытого полезного ископаемого данного вида.

Проверка правильности исчисления НДС включает следующие вопросы:

1. Проверка правильности определения вида продукции.

По техническому проекту разработки проверяемого месторождения определяются виды продукции, которые являются ПИ и определены в данном проекте как результат разработки месторождения, и, соответственно, являются объектом налогообложения.

Продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров отражена по кодовым позициям [1 000 000]–[1 429 600], продукция нефти и газа [1 111 000]–[1 111 343] «Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93» (ОКВЭД, далее – классификатор), утвержденный Постановлением Госстандарта Российской Федерации от 6 ноября 2001 г. № 454-ст (см. также Постановление Госстандарта Российской Федерации от 25 декабря 2002 г. № 503-ст).

Для определения продукции месторождения необходимо запросить органы государственного горного надзора о продукции и стандарте качества, которые соответствуют техническому проекту разработки данного месторождения.

2. Проверка количества добытого полезного ископаемого в налоговом периоде.

Технологический процесс по добыче конкретного ПИ на конкретном месторождении определяется в техническом проекте разработки данного месторождения ПИ.

Метод определения количества добытого ПИ (прямой или косвенный) должен быть утвержден в учетной политике организации.

При прямом методе количество добытого ПИ определяется с учетом фактических потерь ПИ. В общее количество добытого ПИ в налоговом периоде включается и количество ПИ, использованных на собственные нужды до завершения комплекса технологических процессов, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения.

3. Проверка обоснованности применения нулевой ставки при добыче ПИ в части нормативных потерь ПИ, которые определяются Правительством Российской Федерации.

Проверяется наличие у налогоплательщика документов, выданных органом управления государственным фондом недр и органом государственного горного надзора, подтверждающих правильность применения нулевой ставки и соблюдения технических условий разработки месторождения (ст. 31 НК РФ).

4. Проверка правильности определения стоимости единицы добытого полезного ископаемого, оцениваемой в соответствии со ст. 340 НК РФ.

Особые трудности вызывают способы определения достоверности количества добытого минерального сырья в натуральном выражении, так как носят ярко выраженный отраслевой характер и прямо зависят от вида добытого минерального сырья.

Проверке предшествует изучение и анализ всей имеющейся информации о налогоплательщике, в том числе о выданных лицензиях на пользование недрами, о сверхлимитном и нерациональном использовании природных ресурсов, поступивших сигналах о нарушении природоохранного законодательства, правил разработки и другой информации, характеризующей работу и финансовое состояние предприятий-природопользователей.

4.2. Особенности налоговой проверки угледобывающих предприятий

При проверке следует руководствоваться положениями НК РФ, законов «О недрах» и «О соглашениях о разделе продукции», отраслевыми особенностями формирования состава затрат по производству и реализации продукции.

В ходе проведения проверки исследуются договоры и контракты, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), а также другие гражданско-правовые договоры.

Целесообразно установить соответствие условий заключенных договоров на поставку основных видов продукции, работ, услуг (транспортировка, подъем, подготовка полезных ископаемых) и взаиморасчетов по ним, требованиям Закона Российской Федерации «О недрах» для оценки правильности приобретения права собственности на добытые полезные ископаемые.

В учете организации должны быть отражены фактические объемы добычи минерального сырья, нормативные и сверхнормативные потери при добыче. Данные учета должны соответствовать данным налоговой отчетности.

К добыче полезных ископаемых относится все количество полезных ископаемых, извлеченных из недр. Потери полезных ископаемых при добыче – это часть балансовых запасов полезных ископаемых, потерянных в недрах, отвалах, местах подготовки и складирования, а также на транспортных путях технологического цикла производства.

К документам, используемым при проверке, относятся:

- форма № 5-гр «Сведения о состоянии и изменении запасов твердых полезных ископаемых» (утв. постановлением Госкомстата Российской Федерации от 13 ноября 2000 г. № 110 «Об утверждении статистического инструментария для организации МПР России статистического наблюдения за запасами полезных ископаемых, геолого-разведочными работами и их финансированием, использованием воды и начисленными платежами за загрязнение окружающей среды»);

- 11-ШРП «Сведения о потерях угля (сланца) в недрах» (утв. постановлением Росстата от 9 февраля 2007 г. № 17 «Об утверждении статистического инструментария для организации Ростехнадзором статистического наблюдения за потерями угля (сланца) в недрах»);

- данные бухгалтерского учета: оборотная ведомость к главной книге, журнал-ордер 11 (учетный регистр для учета отгрузки и реализации готовой продукции в разрезе субсчетов и синтетических показателей), ведомость 16 (учетный регистр для учета движения готовых изделий, их отгрузки и реализации);

- данные налогового учета.

При наличии на предприятии маркшейдерской службы ведется прямое определение объемов добычи и потерь путем регулярной инструментальной маркшейдерской съемки.

Объемы добытого полезного ископаемого определяются по актам инструментального замера объемов изъятых полезного ископаемого

и фактических потерь и сверяются по Книге учета движения горной массы и Книге учета фактических потерь, которые ведутся маркшейдерской службой предприятия на основании постановления Федерального горного и промышленного надзора от 6 июня 2003 г. № 73 «Об утверждении «Инструкции по Производству маркшейдерских работ».

Количество нормативных потерь при добыче определяется по проценту нормативных потерь от величины погашаемых запасов.

Нормативы потерь при добыче твердых полезных ископаемых должны утверждаться недропользователями в составе проектной документации. Нормативы потерь рассчитываются по конкретным местам образования потерь при проектировании горных работ. Сведения о нормативах потерь вместе с протоколом согласования проектной документации представляются в территориальный орган ФНС России по месту постановки на учет в 10-дневный срок со дня их утверждения.

Проектная документация утверждается недропользователем только после ее согласования с комиссией, созданной Роснедрами (Федеральное агентство по недропользованию) или их соответствующим территориальным органом. Рассмотрение проектной документации осуществляется комиссией в течение 30 дней со дня представления материалов недропользователем. Этот срок может быть увеличен (максимум на 30 дней) в случае рассмотрения проектной документации по уникальным и крупным месторождениям полезных ископаемых. О принятом комиссией решении недропользователь должен быть извещен в течение семи дней (постановление Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921 «Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения»).

Сверхнормативные потери определяются как разница между фактическими потерями полезного ископаемого и количеством нормативных потерь при добыче;

При отсутствии маркшейдерской службы на предприятии объем фактической добычи в течение года определяется по данным оперативного учета производственной службы, который ведется расчетными методами, установленными на предприятии.

В конце года на предприятии выполняется контрольный подсчет объемов добычи привлеченной со стороны маркшейдерской службой,

который оформляется Актом инструментального маркшейдерского замера объемов добычи полезного ископаемого и фактических потерь горной массы и производится перерасчет платежей с учетом указанного замера.

Объем добычи и потерь полезного ископаемого, установленный по первичным документам, необходимо сверить с обобщающими документами с целью определения достоверности их отражения в статистических отчетах формы № 5-гр «Сведения о состоянии и изменении запасов твердых полезных ископаемых», формы 11-ШРП «Сведения о потерях угля (сланца) в недрах».

Оприходование полезного ископаемого, добытого для реализации, отражается по Дт счета 40 «Выпуск продукции». Аналитический учет минерального сырья ведется по месту хранения.

Расчет с покупателями за отпущенное минеральное сырье или продукцию передела учитываются по Дт счета 62 «расчеты с покупателями и заказчиками» и Кт счета 90-1 «Выручка», в журнале-ордере № 11 и ведомости 16.

При проведении проверки, кроме правильности исчисления и уплаты НДС, проверяется правильность исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль, на имущество, на землю.

К себестоимости продукции предприятий и организаций угольной (сланцевой) промышленности относятся:

- доплаты к заработной плате за нормативное время передвижения в шахте от отвала к месту работы и обратно;
- отчисления на содержание военизированных горноспасательных частей и вспомогательных горноспасательных команд, расходы на страхование жизни личного состава;
- расходы по сносу, восстановлению объектов (зданий) и выплаты владельцам за снос садов, домов и прочих строений и сооружений, подработанных горными работами;
- расходы по тушению породных отвалов на шахтах (разрезах);
- заработная плата за время предварительного обучения рабочих, принятых на подземные работы, технике безопасности и др.

4.3. Особенности налоговой проверки предприятий по добыче углеводородного сырья

На нефтедобывающем предприятии предметом труда являются природные ископаемые, а не продукт прошлого труда, поэтому отсутствуют затраты сырья и основных материалов.

Удаленность предмета труда от рабочего обуславливает своеобразный характер всего технологического процесса добычи нефти – через скважины, оснащенные наземным и подземным оборудованием. Поэтому основные затраты приходится на электроэнергию, сжатый газ и т. п.

Добыча нефти – это фондоемкая отрасль производства. В структуре расходов на производство в нефтедобыче затраты на амортизацию основных фондов составляют свыше 30 %.

В ходе единого технологического процесса может быть получено два-три продукта (например, нефть и газ попутный) и возникает необходимость распределения общих затрат на их добычу.

Способы добычи нефти – фонтанный, бескомпрессорный газлифт, насосный (электропогружные насосы, штанговые глубинные насосы). Различные способы эксплуатации скважин вызывают необходимость раздельного учета затрат на производство.

Технологический процесс добычи нефти не заканчивается извлечением ее из недр земли. Нефть из скважин по внутрипромысловой сети трубопроводов направляется в сборники, мерники, отстойники для последующей технологической подготовки. Через автоматизированную групповую замерную установку (АГЗУ) ее транспортируют до дожимной насосной станции (ДНС). На DNS происходит отделение газа от жидкости, и они транспортируются по отдельным сборным коллекторам до установки подготовки нефти (УПН). Там происходит разделение нефти и воды. Затем нефть поступает на установку сдачи товарной нефти. По газу и нефти выделяются самостоятельные статьи учета затрат на производство.

Различают следующие системы транзитной перекачки нефти и нефтепродуктов по магистральным нефтепроводам:

- перекачка через резервуар;
- перекачка из насоса в насос.

При первом способе вся нефть поступает от предыдущей станции в резервуар, а из него нефть перекачивают покупателям. При перекачке из насоса в насос резервуары подключаются к трубопроводу параллельно и являются аварийными емкостями.

Как уже говорилось, основной статьей расходов в структуре затрат на трубопроводном транспорте являются амортизационные отчисления (до 50 %). На трубопроводах, работающих на электроэнергию, второе место занимает электроэнергия, а на трубопроводах, использующих нефтепродукты для привода в действие перекачива-

ющих агрегатов, это топливо. Затраты на электроэнергию и топливо составляют 15–30 % всех расходов на трубопроводном транспорте.

В ходе проверки используются следующие основные документы:

- лицензии на право пользования недрами, выданные комитетом по использованию недр;

- нормы расхода нефти и газа на технологические потери на год проверки. Нормативы потерь рассчитываются по каждому конкретному месту образования потерь. Для этого используются принятые схема и технология разработки месторождения, проект обустройства месторождения или план пробной эксплуатации скважин (если участок недр предоставлен для геологического изучения, разведки и добычи полезных ископаемых, осуществляемых по совмещенной лицензии). Нормативы ежегодно утверждаются Минэнерго.

Именно Минэнерго направляет сведения об утвержденных нормативах потерь в соответствующее управление ФНС по субъекту Российской Федерации в течение 10 дней с момента их утверждения (см. Административный регламент предоставления Министерством энергетики Российской Федерации государственной услуги по утверждению нормативов технологических потерь углеводородного сырья при добыче, транспортировке сырья и продуктов его переработки трубопроводным транспортом, утвержденный приказом Министерства энергетики Российской Федерации от 4 апреля 2016 г. № 261);

- нормы расхода нефти/газа на собственные производственные нужды, утвержденные Минэнерго и Минэкономразвития Российской Федерации;

- данные территориального комитета защиты окружающей среды и природных ресурсов, Ростехнадзора, пожарной охраны и других организаций об аварийных выбросах газа/нефти;

- протокол утверждения балансовых запасов Государственной комиссии запасов Российской Федерации;

- данные учета добытых нефти/газа/газового конденсата газонефтеборных пунктов:

- а) ежедневные сведения о добыче газа на основании подсчета картограмм контрольно-измерительных приборов и замера взлива нефти и газового конденсата по каждой емкости (журналы учета работы скважин, журнал учета добычи газа и конденсата, журнал замера продукции скважин по нефти, суточные рапорта о работе скважин, замерные листы с записью результатов замера емкостей);

б) ежедневные сведения о движении газа, нефти, конденсата (журналы учета движения газонефтепродуктов);

в) ежемесячные сведения (ведомости) о фактической добыче и расходе газа, нефти;

– баланс газа, нефти по управлению в разрезе служб (участков), видов расходов и потерь;

– акты служб, цехов, участков о расходе газа, нефти и конденсата на технологические потери, собственные нужды и непланируемые потери;

– акты комиссии по инвентаризации нефти и газового конденсата в товарных емкостях;

– акты замера поданного (принятого) газа, первичные документы на отгрузку нефти;

г) статистические отчеты:

– форма № 6-ГР «Сведения о состоянии и изменении запасов нефти, газа, ...» (утв. приказом Росстата от 21 декабря 2016 г. № 844 «Об утверждении статистического инструментария для организации Федеральным агентством по недропользованию федерального статистического наблюдения за состоянием и изменением запасов и ресурсов категории D0 нефти, газа, конденсата, этана, пропана, бутанов, серы, гелия, азота, углекислого газа, примесей ванадия и никеля в нефти»);

– формы № 1-ТЭК (нефть), 2-ТЭК (газ) «Сведения по эксплуатации нефтяных (газовых) скважин» (утв. приказом Росстата от 11 августа 2016 г. № 414 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий»);

– форма № 6-нефть «Сведения о себестоимости добычи нефти, производства нефтепродуктов» (утв. приказом Росстата от 11 августа 2016 г. № 414);

– 1-ЕМК «Сведения о наличии резервуаров для хранения нефти и нефтепродуктов» (утв. приказом Росстата от 6 мая 2011 г. № 235 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минэнерго России федерального статистического наблюдения за ценами приобретения и реализации нефти и нефтепродуктов, отгрузкой нефтепродуктов, наличием резервуаров для хранения нефти и нефтепродуктов»);

– 25-газ (срочная) «Сведения о расходе природного и сжиженного углеводородного (нефтяного) газа» (утв. постановлением Госкомста-

та от 26 декабря 2000 г. № 132 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минэнерго России статистического наблюдения за отпуском теплоэнергии, потреблением электроэнергии, расходом природного и сжиженного углеводородного (нефтяного) газа, движением нефти и нефтепродуктов»);

д) данные бухгалтерского учета: главная книга, оборотный баланс, журнал-ордер 11, ведомость № 16;

е) данные налогового учета.

Для расчета налоговой базы и суммы НДС по нефти и газовому конденсату из месторождений и определения количества добытого полезного ископаемого по участкам недр используются формы, установленные Минфином Российской Федерации.

Количество добытого ПИ определяется по данным учета, ведущегося в соответствии с отраслевыми методическими указаниями по учету добычи ПИ.

По природному газу – по строке «Добыто полезного ископаемого» приводится суммарно товарная добыча газа и расход газа на собственные нужды промысла.

Товарной добычей считается количество газа, отпущенного потребителю (по магистральному газопроводу, со станции подземного хранения и т. д.) на основании подсчета картограмм коммерческих контрольно-измерительных приборов (расходомеров).

К товарной добыче также относится количество газа, отпущенного своим предприятиям: буровым, жилищно-коммунальному хозяйству для отопления жилых домов, прачечных, капитальному строительству, другим подразделениям (клубы, детские сады).

Документом, подтверждающим отпуск газа, является «Акт замера поданного газа», подписанный представителем нефтегазопромыслового управления и потребителем, который составляется в конце месяца.

О расходе на собственные нужды промысла также составляются акты, которые утверждаются начальником или главным инженером газопромыслового управления.

В состав валовой добычи включается общий объем добытого газа по скважинам, учтенный на основании данных журнала учета работы скважин, журнала учета добычи газа и ежесуточных рапортов о работе скважин, которые заполняются дежурным оператором газомерных пунктов на основании подсчета картограмм расходомеров.

В сведения включаются потери по отдельным скважинам.

Обобщение данных по добыче газа по скважинам производится оперативно-производственной службой по газосборным пунктам по данным расходомеров, установленных на выходе со сборных пунктов. Ежедневно составляются сведения о движении газа – журнал учета движения газа, в котором отражается валовая добыча, расход на собственные нужды, потери и отпуск потребителям.

В конце месяца составляется ведомость о фактической добыче и расходе газа.

Все данные передаются в производственно-диспетчерскую службу газопромыслового управления, где составляется баланс газа по управлению в разрезе служб (цехов, участков) расходов газа и потерь, объема отпуска его по потребителям.

Фактические потери определяются как разница между валовой добычей и фактически добытыми полезными ископаемыми. Установленные таким образом фактические потери сверяются с данными актов служб, цехов и участков о расходе газа и потерях.

Службы, цеха и участки составляют акты о расходе газа по видам расходов, которые утверждаются главным инженером газопромыслового управления:

- технологические потери;
- собственные производственные нужды;
- расходы не планируемые (прорывы трубопроводов, негерметичность и неисправность промыслового оборудования и т. д.).

Нормы расхода газа на технологические потери утверждаются технадзором в процентах к валовой добыче. Количество сверхнормативных потерь исчисляется как разница между фактическими потерями при добыче и количеством нормативных потерь.

По нефти и газовому конденсату по статье «Добыто полезного ископаемого» приводятся данные учета товарной добычи нефти и газового конденсата и расход нефти и конденсата на собственные нужды промысла.

Товарной добычей нефти и газового конденсата считается количество отгруженной за месяц готовой продукции и ее остатков на основании актов инвентаризации, а также нефть и газовый конденсат, отпущенные структурным подразделениям.

Инвентаризация наличия количества нефти и газового конденсата в товарных емкостях производится путем снятия остатков на 8 часов утра первого числа, следующего за отчетным месяцем. Комиссия назначается приказом начальника управления, акт комиссии подписывается начальником управления.

Товарные емкости – это емкости сбора нефти или газового конденсата, соответствующие требованиям ГОСТов готовой продукции, после окончания их обработки, т. е. очищения от примесей воды путем принудительного или прямого отстоя от двух до пяти дней.

О расходе нефти и газа на собственные нужды промысла, т. е. нужды добычи, составляются акты, утверждающие начальником или главным инженером промыслового управления.

Установленный таким образом объем добытой нефти, конденсата сверяется с данными оперативного учета валовой добычи нефти.

Оперативный учет добытой нефти по скважинам осуществляется на основании данных замера дебита скважин по жидкости с помощью групповой замерной установки (ГЗУ), расходомеров и других измерительных устройств.

Количество добытой нефти определяется расчетным путем на основании среднесуточных замеров дебита скважин, процентного содержания воды и количества дней работы скважин.

На газоконденсатных промыслах замер дебита газа, конденсата, воды производится периодически по каждой скважине через измерительные сепараторы на сборных пунктах.

Данные учета продукции ведутся в листах, журналах замеров продукции скважин и суточных рапортах о работе скважин. В конце месяца составляются сводные ведомости по отбору нефти, газового конденсата, воды, учету времени работы скважин.

Фактические потери определяются как разница между валовой добычей и объемом фактически добытого полезного ископаемого. Количество нормативных (плановых) потерь при добыче определяется по утвержденному проценту от объема валовой добычи. Сверхнормативные потери – разница между фактическими потерями при добыче и количеством нормативных потерь.

В бригадах, цехах, газопромысловых управлениях и объединениях составляются:

- обобщающая документация, содержащая обработанную первичную документацию: баланс нефти, газа, конденсата, геологические отчеты;

- отчеты ЦСУ: ежемесячная форма № 1-П «Отчет о производстве промышленной продукции» (постановление Госкомстата России от 21 июля 1995 г. № 103) и годовые формы № 2-ТЭК (газ) «Отчет по эксплуатации газовых скважин», форма № 1-ТЭК (нефть) «Отчет по эксплуатации нефтяных скважин», формы № 6-ГР (нефть, газ, конденсат), 6-нефть.

Объем добычи и потерь полезных ископаемых, установленный по первичным документам, необходимо сверить с перечисленными обобщающими документами. Первичные документы на добычу и расход полезных ископаемых являются основанием для бухгалтерского учета.

При проверке необходимо установить достоверность отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактических объемов полезных ископаемых, добытых и отгруженных потребителям.

В конце месяца фактическая себестоимость газа, газового конденсата и нефти по оплаченным счетам списывается со счета № 45 «Товары отгруженные» в дебет счета № 90-2 «Себестоимость продаж».

Стоимость единицы полезного ископаемого исчисляется от цены отгруженной в этом периоде продукции по данным аналитического учета реализованной продукции, отраженной в ведомости № 16 «Движение готовых изделий и реализация продукции».

При проведении проверки правильности исчисления и уплаты налога на прибыль нефтедобывающими предприятиями важным вопросом является проверка правильности определения выручки и применения цен на продукцию.

Негативное влияние на ценовую политику оказывают внутрикорпоративные цены на нефть, нефтепродукты, которые, как правило, устанавливаются ниже действующих цен на нефть на внутреннем рынке, что не противоречит нормам действующего законодательства.

Однако для целей налогообложения применяются положения раздела VI НК РФ. Серьезным препятствием для контроля применения внутрикорпоративных цен нефтяными компаниями является отсутствие в России свободного рынка нефти и невозможность применения положений ст. 105.3 НК РФ, согласно которой цены признаются рыночными. Поэтому в связи с отсутствием официальных источников информации о рыночных ценах на нефть для определения рыночной цены по сделкам с нефтью необходимо использовать метод цены последующей реализации.

На основании заключенных договоров нужно установить, как в проверяемом периоде осуществлялся расчет за отгруженную продукцию: были ли заключены сделки с участием в расчетах «третьих» лиц, с использованием векселей, взаимозачетов, «живых» денег. Следует выяснить причины возникновения таких «цепочек» в расчетах, рассмотреть все звенья, просчитав объекты налогообложения на каждом этапе.

Необходимо сопоставить сумму выручки, отраженную в бухгалтерском учете, с суммой выручки, причитающейся к получению по договорам.

В настоящее время нефтяные компании России экспортируют более 100 млн тонн сырой нефти ежегодно. Экспортные цены определяются на основе мировых котировок.

Процесс реализации добываемой нефти сопровождается документальным оформлением сделок, и, соответственно, формируется рынок. Проводится также мониторинг цен на рынке сырой нефти и нефтепродуктов. Сущность проблемы не в том, что отсутствуют сделки или предложение по идентичным товарам и нет доступа к информации по сделкам, а в том, что трансфертная политика нефтяных компаний искусственно формирует на региональных рынках сырой нефти требуемые цены.

Особенности формирования затрат нефтедобывающих предприятий изложены в письме ГНС России от 28 октября 1994 г. № НП-6-01/408 «Об особенностях состава затрат, включаемых в себестоимость продукции предприятий нефтедобывающей, газодобывающей отраслей и магистрального трубопроводного транспорта», которое утратило силу, но применяется в части, не противоречащей гл. 25 НК РФ (письмо Минфина России от 15 октября 2001 г. № 16-00-14/464).

Важным в формировании налоговой базы по налогу на прибыль является применение норм естественной убыли. Порядок применения норм определен приказами Минэнерго России от 13 августа 2009 г. № 365 «Об утверждении норм естественной убыли нефти при хранении» и № 364 «Об утверждении норм естественной убыли нефтепродуктов при хранении», а также постановлением Правительства Российской Федерации от 12 ноября 2002 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей».

4.4. Особенности налоговой проверки нефтеперерабатывающих предприятий

Нефтеперерабатывающие заводы (НПЗ) являются одним из главных звеньев нефтяных компаний.

НПЗ является самостоятельным производственным предприятием, производящим определенный ассортимент нефтепродуктов путем

комплексной переработки исходного сырья (нефти, газа) с использованием целого ряда технологических процессов.

Особенности проведения налоговых проверок НПЗ вытекают из особенностей определения выручки от реализации продукции и затрат на ее производство.

При проверке объема реализации продукции на НПЗ необходимо изучить все хозяйственные договоры, по которым проводились работы в период, подлежащий проверке. Существуют различные схемы товарных и денежных потоков, связанных с переработкой нефти, и в зависимости от этих схем существенно различаются сами договоры на переработку и виды доходов НПЗ. Рассмотрим эти схемы.

1. *Естественная схема.* В соответствии с этой схемой НПЗ производит следующие хозяйственные операции:

1) закупает нефть у поставщиков по договору купли-продажи (с учетом транспортировки);

2) производит работы по переработке нефти и несет затраты, связанные с их выполнением;

3) реализует произведенные нефтепродукты на внутреннем рынке и на экспорт;

4) уплачивает все налоги со стоимости реализованных нефтепродуктов.

При этой схеме объектом налогообложения является выручка от реализации произведенных предприятием нефтепродуктов, уменьшенная на произведенные затраты по их производству.

2. *Давальческая схема* (данная схема применяется наиболее часто).

При этой схеме используется давальческое сырье, т. е. сырье, передаваемое его владельцем (нефтяной компанией или посредником) без оплаты НПЗ на переработку для получения нефтепродуктов определенного ассортимента и объема в соответствии с заключенным договором. Документом, подтверждающим объем и дату поставки нефти, является Акт приема-сдачи нефти, подписанный владельцем сырья и НПЗ.

Стоимость услуг по переработке «Давальческой нефти» (процессинга) складывается из затрат по переработке и прибыли.

Порядок производства и отгрузки нефтепродуктов, расчета за услуги по переработке «Давальческой нефти», ответственность сторон оговариваются в договоре, заключенном между Поставщиком и Переработчиком.

При применении данной схемы НПЗ производит следующие хозяйственные операции:

- 1) получает нефть на давальческой основе от ее владельца;
- 2) производит переработку нефти и несет затраты, связанные с ним;
- 3) передает произведенные нефтепродукты владельцу нефти (франко-резервуар НПЗ);
- 4) получает оплату за переработку нефти;
- 5) уплачивает налоги со стоимости услуг по переработке нефти.

Объектом налогообложения при применении данной схемы является выручка предприятия, полученная за услуги по переработке нефти, уменьшенная на произведенные затраты.

3. Арендная схема. При применении данной схемы НПЗ сдает в аренду другой организации, чаще всего зарегистрированной в офшоре, мощности по переработке нефти. В данном случае полный цикл хозяйственных операций (покупка нефти, переработка и реализация нефтепродуктов) осуществляется через организацию, которой сданы в аренду производственные мощности.

НПЗ не уплачивает налогов, связанных с оборотом по реализации товаров (услуг), поскольку арендная плата, уплачиваемая ему, является внереализационным доходом.

На НПЗ возможно применение одновременно нескольких схем.

Кроме перечисленных основных видов доходов НПЗ имеет дополнительные источники получения прибыли, связанные с выпуском товарной продукции, например, комиссионные вознаграждения (за услуги по оформлению отгрузочной документации; по наливу нефтепродуктов в железнодорожные цистерны; по хранению нефти и нефтепродуктов; транспортные услуги и др.).

В ходе проверки используются следующие статистические отчеты (месячные):

– № 1-цены (опт.) «Сведения о ценах приобретения и реализации нефти и нефтепродуктов»;

– № 3-ПС (нефтепродукт) «Сведения об отгрузке нефтепродуктов с нефтеперерабатывающих заводов, пунктов налива и нефтебаз» (утв. приказом Росстата от 6 мая 2011 г. № 235 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минэнерго России федерального статистического наблюдения за ценами приобретения и реализации нефти и нефтепродуктов, отгрузкой нефтепродуктов, наличием резервуаров для хранения нефти и нефтепродуктов»).

При проверке следует ознакомиться с Уставом предприятия, проверить наличие необходимых лицензий и дать оценку соответствия заключенных хозяйственных договоров указанному в уставе профилю деятельности предприятия.

Все хозяйственные договоры должны быть оформлены в соответствии с требованиями ГК РФ (гл. 30), при нарушении которых договор считается ничтожным.

Для целей налогообложения принимается *цена* товаров (продукции), работ или услуг, указанная сторонами в договоре. Пока не доказано обратное, она соответствует рыночной.

Особое внимание уделяется документам, подтверждающим выполнение работ по договору. Это, как правило, двусторонние акты или накладные (при определении выручки по отгрузке), или выписка из банка о поступлении денег на расчетный счет предприятия (при определении выручки по оплате). При этом внимание обращается на даты оформления этих документов и момент включения их в реализацию.

Перед проведением проверки необходимо изучить схему поступления сырья на переработку (транспортную и договорную), а также виды отгрузки готовой продукции.

Учет выработки, объемов выполненных работ организуется в зависимости от технологического процесса, типа производства и других условий.

Количество выработанных или перемещенных нефтепродуктов определяется на основе натуральных замеров высоты взлива в емкостях (мерниках, резервуарах), удельного веса, температуры и, как производного этих данных, веса нефтепродукта (в тоннах). Замеры производятся на начало и конец смены, в течение смены и при каждом поступлении или откачке нефтепродукта в другие емкости своего или другого цеха. Прием и передача сырья и нефтепродуктов из одного цеха в другой оформляются накладной на сдачу нефтепродуктов.

Замеры емкостей производятся товарными операторами и операторами технологического цеха и записываются в лист оператора по учету движения нефти и нефтепродуктов и в сведениях о работе установки. На основании замеров емкостей, отраженных в вышеуказанных формах первичной документации, определяется суточная переработка сырья и выработка нефтепродуктов по установке, цеху и с начала месяца. На основании этих сведений, накладных на прием и сдачу нефтепродуктов, сведений о работе установки НПЗ и актов о наличии нефтепродуктов составляется месячный отчет о движении нефтепродуктов.

Акт о наличии нефтепродуктов составляется комиссией, назначаемой приказом по предприятию, на каждое 1-е число на 8 часов утра на основании замеров всех емкостей и определения в них остатков нефтепродуктов. Остатки нефтепродуктов в отчете о движении нефтепродуктов должны соответствовать остаткам, показанным в акте об их наличии.

После проведения сверки отчетных данных и данных, отраженных в учетных регистрах, необходимо приступить к проверке правильности и законности оформления операций по оплате и отгрузке готовой продукции (услуг).

При проверке правильности формирования объема реализации (при учетной политике «по оплате») следует сопоставить сроки фактической отгрузки готовой продукции с первичными отгрузочными документами; акты по выполненным работам со сроками оплаты по данным первичных документов, учитываемых на счетах бухгалтерского учета в части поступления денежных средств (счета № 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и 57 «Переводы в пути»).

При проверке включения в объем реализации отгруженной готовой продукции следует сопоставить даты складской расходной накладной, товарно-транспортной накладной и пропуска на вывоз этой продукции с периодом включения этих сумм в реализацию.

При проверке затрат на реализацию продукции НПЗ помимо положений НК РФ необходимо руководствоваться Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утвержденной приказом Минтопэнерго России от 17 ноября 1998 г. № 371 и отраслевыми особенностями, технологиями:

1) технологические процессы нефтепереработки отличаются четко выраженными переделами и их можно выделить в учете и калькулировании себестоимости продукции;

2) большинство технологических процессов в НПЗ является комплексным (за один производственный цикл получается одновременно несколько видов нефтепродуктов);

3) большая материалоемкость и энергоемкость технологических процессов;

4) планирование и учет технологических потерь (от них зависит степень использования сырья и себестоимость продукции). Анализ проводится по отдельным технологическим процессам.

Проверка правильности исчисления акциза на нефтепродукты. Одним из основных налогов, уплачиваемых НПЗ, являются акцизы. Статья 182 НК РФ гл. 22 «Акцизы» НК РФ определяет операции, признаваемые объектами налогообложения акцизами, а ст. 195 НК РФ – дату получения подакцизных товаров.

Проверка проводится по следующим основным вопросам:

1. Полнота отражения в учете объемов нефтепродуктов, подлежащих обложению акцизом.
2. Правильность применения ставок.
3. Проверка обоснованности освобождения от уплаты акцизов.
4. Проверка обоснованности применения налоговых вычетов.
5. Проверка соблюдения порядка исчисления и уплаты акциза.

4.5. Особенности налоговой проверки предприятий электроэнергетики

Электроэнергетика включает в себя комплекс экономических отношений, возникающих в процессе производства (в том числе комбинированной выработки электрической и тепловой энергии), передачи энергии, оперативно-диспетчерского управления, сбыта и потребления электрической энергии с использованием производственных объектов.

Правовое регулирование отношений в сфере электроэнергетики осуществляется нормативными правовыми актами в области государственного регулирования отношений в сфере электроэнергетики, которые принимаются в соответствии с федеральными законами Правительством Российской Федерации и уполномоченными им федеральными органами исполнительной власти.

Единая национальная электрическая сеть представляет собой комплекс электрических сетей и иных объектов, обеспечивающих снабжение электрической энергией потребителей, а также работу российской электроэнергетической системы. Организацией по управлению единой (общероссийской) электрической сетью является РАО ЕЭС.

В электроэнергетике применяется государственное регулирование цен (тарифов) на электрическую и тепловую энергию в соответствии с Федеральными законами от 26 марта 2003 г. № 35-ФЗ «Об электроэнергетике» и от 30 декабря 2004 г. № 210-ФЗ «Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса» (будет действовать до 1 января 2018 г.).

Правительство Российской Федерации утверждает на год предельные уровни цен (тарифов) на электроэнергию для потребителей с

выделением цен (тарифов) для населения и календарной разбивкой по категориям потребителей с учетом региональных и иных особенностей. Перечень регулируемых цен является исчерпывающим. Государственное регулирование цен осуществляется федеральным органом исполнительной власти по регулированию естественных монополий и органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (распоряжение Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2003 г. № 1754-р).

Цены (тарифы) на иные виды продукции (услуг) в электроэнергетике определяются по соглашению сторон и государственному регулированию не подлежат. Соглашение осуществляется через систему подачи заявок и купли-продажи энергии по цене оптового рынка или иным способом (приказ Федеральной службы по тарифам от 24 августа 2004 г. № 43-э/2).

Деятельность по продаже электрической энергии гражданам не лицензируется.

Электроэнергия вырабатывается на тепловых, гидравлических и атомных станциях. Тепловая энергия производится на тепловых и атомных станциях.

Важнейшая особенность энергетического производства состоит в том, что предприятия отрасли работают непосредственно на потребителя без создания складских запасов и учета незавершенного производства, а произведенные за отчетный период расходы полностью списываются на себестоимость выработанной энергии.

Цикл производства энергии на электростанции завершается ее передачей по линиям электросетей до потребителей. В процессе передачи потери электроэнергии составляют 8–9 %. Передача и распределение электроэнергии создают необходимость ее трансформации с низкого на высокое и с высокого на низкое напряжение (на подстанциях). Поскольку выработка и реализация энергии составляют единый непрерывный технологический процесс, в ее себестоимость наряду с затратами на производство включаются и расходы по распределению и доставке энергии до потребителей, исчисляется себестоимость франко-потребитель.

В энергетике технологический процесс характеризуется превращением одного вида энергии в другую – тепловую, механическую и электрическую: на тепловых электростанциях в результате сгорания газа, угля, мазута; на атомных электростанциях в результате использования атомной энергии; на гидроэлектростанциях – в результате использования энергии напора воды.

Особенность выработки энергии на тепловых, атомных и гидро-станциях оказывает влияние на структуру затрат на производство и номенклатуру статей расходов. Так, на тепловых станциях наибольший удельный вес в издержках производства занимает стоимость топлива на технологические цели, а на гидроэлектростанциях этот вид затрат вообще отсутствует, но очень большие затраты на амортизацию и содержание основных средств.

Процесс выработки энергии состоит из отдельных технологических стадий (фаз), на основе которых строится производственная структура электростанции. На тепловых электростанциях выделяются цехи: топливно-транспортный, котлотурбинный, электрический и теплофикационное отделение. По ним группируются затраты на производство.

Топливо занимает наибольший удельный вес в издержках котлотурбинного цеха. Контроль за его расходом осуществляет технический отдел электростанции, учитывая ежедневное количество сжигаемого топлива. Отдел составляет суточные отчеты о расходе топлива, на основе которых в конце месяца составляется технический отчет (свод суточных отчетов) и передается в бухгалтерию, где используется для списания затрат на производство.

Расход газа устанавливается по показаниям газосчетчиков. Расход угля определяется по окончании месяца на основании двустороннего акта топливно-транспортного и котлотурбинного цехов, составленного по данным инвентаризации топлива и технического отчета. Данные технического отчета предварительно сверяются с данными о поступлении угля в производство с учетом изменения его остатков в бункерах и разгрузочных устройствах на начало и конец отчетного месяца. Переходящие остатки топлива в бункерах и разгрузочных устройствах фиксируются в актах инвентаризации на конец каждого месяца. По результатам инвентаризации корректируются данные технического отчета.

Весь расход топлива на производство независимо от его вида (газ, уголь, мазут) приводится к единому измерителю путем пересчета (на основе лабораторных анализов) на условное топливо с теплотой сгорания 7 тыс. ккал/кг и используется для определения удельного расхода топлива на единицу энергии при распределении затрат между видами энергии.

На атомных электростанциях ядерное топливо, заряженное в реактор, рассматривается как внутреннее перемещение из хранилищ к месту его потребления и продолжает числиться в учете на счете 10-3 «Топливо». На затраты производства ядерное топливо списывается по нормам на фактическую выработку энергии ежемесячно.

На одних предприятиях вырабатывается один вид продукции (электроэнергия), на других – два (электрическая и тепловая). Затраты по выработке этих видов энергии, являются общими и распределяются между ними пропорционально расходу условного топлива.

Выработанная на электростанции энергия передается потребителю. Затраты, возникающие при передаче электроэнергии, обобщаются по направлениям:

а) воздушные линии передачи высокого и низкого напряжения и вводы вместе с обслуживающими их подстанциями;

б) подземные кабельные линии и вводы вместе с подстанцией.

В затраты по передаче и распределению тепловой и электрической энергии входят расходы по эксплуатации линий теплосетей, содержанию диспетчерского пункта.

Калькуляционной единицей являются:

– на электростанциях – 1 кВт/час электроэнергии, отпущенной с шин электростанции, и 1 Гкал теплоэнергии, отпущенной с коллекторов электростанции;

– в энергосистемах – 1 кВт/час и 1 Гкал энергии, полезно отпущенных потребителям.

На электростанциях калькулируется себестоимость товарной энергии: электроэнергии, отпущенной с шин станции в электросеть, и теплоэнергии – с ее коллекторов. Расходы на энергию, используемую на свои технологические цели и потери ее в сетях, входят в себестоимость товарного отпуска энергии.

Предприятия электроэнергетики являются крупнейшими налогоплательщиками.

Основным звеном являются энергетические системы, имеющие административно-территориальное деление и преобразованные в АО-энерго. Они включают в себя: электростанции, линии электропередачи, тепловые сети, сбытовые органы (энергосбыт), ремонтные и другие предприятия. Учет затрат и калькулирование себестоимости осуществляются по отдельным электростанциям и в целом по энергосистеме.

Разветвленная структура организаций электроэнергетики насчитывает множество филиалов по всей стране, в составе которых находится большое количество обособленных структурных подразделений (ОСП), обслуживающих огромное количество клиентов, и они уплачивают налоги в бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований как по месту нахождения организации, так и по месту нахождения каждого из ее ОСП.

При проверке можно использовать данные статистической отчетности. Годовые формы:

– № 5-Э «Сведения о протяженности электрических и тепловых сетей» (утв. постановлением Госкомстата России от 19 сентября 2000 г. № 82 «Об утверждении статистического инструментария для организации РАО «ЕЭС России» статистического наблюдения за деятельностью энергосистемы»);

– № 19-энерго «Баланс мощности энергосистемы в период прохождения совмещенного годового максимума энергосистемы» (утв. постановлением Госкомстата России от 19 сентября 2000 г. № 82);

– № 23-Н «Сведения о производстве и распределении электрической энергии» (утв. приказом Росстата от 11 августа 2016 г. № 414 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий»);

– № 6-ТП «Сведения о производстве тепловой и электрической энергии объектами генерации (электростанциями)» (утв. приказом Росстата от 11 августа 2016 г. № 414);

– № 6-ТП (гидро) «Сведения о работе гидроэлектростанции» (утв. приказом Росстата от 28 июля 2009 г. № 153 (ред. от 01.04.2014) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий»).

Контрольные вопросы к главе 4

1. Раскройте особенности налогообложения предприятий топливно-энергетического комплекса.

2. Налог на добычу полезных ископаемых: виды полезных ископаемых, плательщики налога, объекты налогообложения, налоговая база.

3. Раскройте порядок определения количества добытого полезного ископаемого.

4. Раскройте методику налоговой проверки угледобывающих предприятий.

5. Раскройте методику налоговой проверки предприятий по добыче углеводородного сырья.

6. Раскройте методику налоговой проверки нефтеперерабатывающих предприятий.

7. Раскройте методику налоговой проверки предприятий электроэнергетики.

Глава 5. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ ПО ИСЧИСЛЕНИЮ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Проблема. В отличие от налогоплательщика, на налогового агента формально не возложена обязанность по уплате налога с его собственных доходов и за счет его собственных средств. Налоговый агент лишь обязан исчислить (рассчитать) сумму налога, подлежащего уплате при осуществлении определенной операции, удержать ее при выплате денежных средств, причитающихся какому-либо лицу, а также перечислить указанную сумму в бюджет. Исполнение этой обязанности подвергается налоговому контролю со стороны налоговых инспекторов, одной из форм которого выступают налоговые проверки.

Кроме того, некоторые работодатели саботируют обязанности налогового агента и пытаются выплачивать сотрудникам деньги или выдавать продукцию таким образом, чтобы это не вошло в налогооблагаемый доход. Поэтому при проверках правильности расчетов и уплаты НДФЛ налоговые инспекторы с особой тщательностью ищут «замаскированные» выплаты в пользу физических лиц.

Аннотация. После изучения этой главы вы получите представление:

- о классификации налоговых агентов и их обязанностях;
- об особенностях порядка исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами;
- о направлениях и этапах проверки налоговых агентов по НДФЛ;
- о методике проверки исчисления НДФЛ при получении доходов в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды.

Ключевые слова: налоговый агент, налог на доходы физических лиц, доход, натуральная форма оплаты труда, лицевые счета, расчетно-платежная ведомость, личные карточки.

5.1. Налоговые агенты: понятие, классификация и обязанности

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых (или в результате отношений с которыми) налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удержи-

вается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Налоговыми агентами в Российской Федерации являются:

1. Российские организации.
2. Индивидуальные предприниматели.
3. Постоянные представительства иностранных организаций.
4. Коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации.
5. Частные нотариусы.
6. Адвокаты, учредившие адвокатский кабинет.

В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

В отношении налога на доходы физических лиц налоговыми агентами признаются:

- российские организации;
- коллегии адвокатов и их учреждения;
- индивидуальные предприниматели;
- постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации.

Обязанности налоговых агентов заключаются в следующем:

- в правильности и своевременности исчисления, удержания из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечисления в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов;
- письменном сообщении в налоговый орган по месту своего учета в течение одного месяца о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- ведении учета выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджет (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;
- представлении в налоговый орган по месту своего учета документов, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

5.2. Особенности порядка исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами

Исчисление сумм и уплата налога в соответствии с НК РФ производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отно-

шении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии со ст.ст. 214.1, 227 и 228 НК РФ с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Если от вышеперечисленных организаций и индивидуальных предпринимателей физическое лицо получает доход, то они, в соответствии с законодательством, становятся налоговыми агентами с соответствующими обязанностями.

Ряд доходов представляет собой исключение из данного положения, т. е. источник выплаты дохода не несет функций налогового агента. Так, источник выплаты дохода не несет функций налогового агента в случаях, перечисленных в табл. 2.

Таблица 2

**Доходы, по которым источник выплаты не несет функций
налогового агента**

№	Виды доходов
1	Доходы, полученные физическими лицами от предпринимательской деятельности (ПБОЮЛ)
2	Доходы от частной практики частных нотариусов и других лиц, занимающихся частной практикой в соответствии с действующим законодательством
3	Доходы физического лица по договорам гражданско-правового характера, заключенных с другим физическим лицом, которое не является налоговым агентом. К таким договорам относятся договоры найма, аренды любого имущества
4	Доходы физического лица от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности
5	Доходы физических лиц – налоговых резидентов Российской Федерации, полученные от источников за пределами Российской Федерации
6	Доходы физического лица в виде выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других игр, основанных на риске (в том числе с использованием игровых автоматов)
7	Доходы, при выплате которых у налогового агента нет возможности удержать налог

Для целей исчисления НДФЛ налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, от которых (или в результате отношений с которыми) налогоплательщик получил доходы в любом виде, за исключением доходов, перечисленных в ст.ст. 214.1, 227, 228 НК РФ. То есть эти правила исходят из того, что в ряде случаев налоговые агенты, даже если они являются источником дохода, не обязаны исчислять, удерживать и перечислять налог на доходы в соответствующий бюджет.

Иными словами, при получении доходов, указанных в ст.ст. 214.1, 227, 228 НК РФ, организации, предприниматели и приравненные к ним лица, налоговыми агентами признаются, но поскольку такие доходы исключены из перечня доходов, в отношении которых налог исчисляется налоговым агентом, не должны производить исчисление сумм и уплату налога.

Пунктом 2 ст. 230 НК РФ для всех налоговых агентов установлена обязанность представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах, начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ (13 %), начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 % суммы выплаты.

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода,

подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в установленном НК РФ порядке. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года.

Налог по ставке 13 % исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по этой ставке с зачетом суммы налога, удержанной в предыдущие месяцы налогового периода.

Налог по ставкам 9 %, 30 % и 35 % исчисляется отдельно по каждой сумме дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и, соответственно, без учета исчисленного и удержанного с этих доходов налога.

Удержание исчисленного налога налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику денежных сумм (перечисляемых на его счет или счета третьих лиц по его поручению). При этом сумма удержания не может превышать 50 % суммы выплаты.

Перечисление сумм налога производится не позднее дня получения в банке денежных средств на выплату дохода либо дня перечисления средств на счет налогоплательщика или третьих лиц; в остальных случаях – не позднее дня, следующего за днем фактического получения дохода в денежной форме или дня, следующего за днем фактического удержания налога (для доходов, полученных в натуральной форме или в виде материальной выгоды).

Налог перечисляется по месту нахождения налогового агента, а также по месту нахождения обособленных подразделений.

5.3. Направления и этапы проверки налоговых агентов по НДФЛ

Целью проверки является установление правильности исчисления и уплаты НДФЛ; установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетам с персоналом законодательству Российской Федерации в проверяемом периоде для того, чтобы выявить имеющиеся ошибки

или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской и налоговой отчетности.

При планировании выездных налоговых проверок в отношении налоговых агентов по НДС в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, утв. приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, учитывается критерий самостоятельной оценки рисков «Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации». Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту Российской Федерации можно получить из следующих источников:

- официальные интернет-сайты территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат). Информация об адресах сайтов территориальных органов Росстата находится на его официальном сайте www.gks.ru;

- сборники экономико-статистических материалов, публикуемые территориальными органами Росстата (статистический сборник, бюллетень и др.);

- по запросу в территориальный орган Росстата или налоговый орган в соответствующем субъекте Российской Федерации (инспекция, управление ФНС России по субъекту Российской Федерации);

- официальные сайты управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации после размещения на них соответствующих статистических показателей. Информация об адресах сайтов управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации находится на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru.

На основании ст. 133 Трудового кодекса Российской Федерации месячная зарплата сотрудника, полностью отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже минимального размера оплаты труда. Следовательно, зарплата ниже прожиточного минимума является прямым нарушением норм трудового законодательства, за которое предусмотрена административная ответственность по ст. 5.27 КоАП РФ в виде штрафа от 30 тыс. до 50 тыс. руб.

Объяснением низкого уровня заработной платы может послужить режим неполного рабочего времени. В этом случае у работника в трудовом договоре прописан оклад не ниже среднеотраслевого уров-

ня, а заработная плата выплачивается только за фактически отработанное время. Легко обосновать низкую заработную плату новым компаниям или компаниям с сезонным характером работы, а также применением специальных социальных программ (пенсионное страхование, оплата медицинских и оздоровительных процедур).

При подготовке выездной налоговой проверки анализируются результаты камеральной налоговой проверки сведений о доходах за налоговый период, которые сдаются в налоговый орган, по следующим направлениям:

- рассчитывается средний уровень заработной платы, который соотносится со среднеотраслевым значением по субъекту Российской Федерации и величиной установленного регионом прожиточного минимума;

- выявляется количество работников, по которым сведения о доходах не представлены (исходя из поданных в налоговый орган данных о численности работников);

- сопоставляются суммы уплаченного НДФЛ по сведениям о доходах с данными карточки расчетов с бюджетом.

Таким образом, основными направлениями проверочной деятельности по вопросам правильности исчисления и уплаты НДФЛ будут следующие (табл. 3).

Таблица 3

Направления проверки

Направления проверки	Общие верные положения	Основные категории нарушений и искажений информации
Реальность отражения операций в бухгалтерском учете	Отраженные в бухгалтерском учете операции действительны и подтверждены данными документов	В бухгалтерском учете отражены операции, которых не было в действительности
Полнота отражения операций в бухгалтерском учете	Все фактически совершенные операции отражены, ни одна не пропущена	Фактически свершившиеся операции не отражены на счетах бухгалтерского учета
Разрешение (законность) хозяйственных операций	Операции регламентированы законодательством РФ или учетной политикой предприятия	Совершены и отражены незаконные хозяйственные операции

Точность отражения результата	Операции должным образом отражены в бухгалтерском учете	Суммы, отраженные в бухгалтерском учете не соответствуют сумме операции
Классификация хозяйственных операций	Операции законно отнесены на соответствующие счета бухгалтерского учета	Хозяйственные операции отражены не на надлежащих счетах бухгалтерского учета
Учет (степень завершенности учета)	Учет операций полностью завершен	Учет хозяйственных операций не завершен: данные отражены в синтетическом учете, но не отражены в аналитическом учете
Учетный период	Операции записаны в соответствующем периоде	Хозяйственные операции учтены не в тот период, т. е. совершены в одном периоде, а учтены в другом

Выявление указанных нарушений – одна из основных задач проверяющих. При проведении проверки организаций по вопросам правильности исчисления и уплаты НДФЛ наибольшее внимание следует уделять вопросам начисления заработной платы работникам организации, так как именно эти начисления будут являться объектом обложения НДФЛ.

Для решения вопроса о выборе метода проверки – сплошного или выборочного – нужно проанализировать все данные, касающиеся ведения бухгалтерского учета и расчетов по оплате труда в организации. Для наибольшей эффективности проведения проверок проверяющим нужно составлять план проверочных мероприятий, а для этого точно представлять круг выясняемых вопросов.

Предметную область проведения проверки можно разделить на три этапа. Основные этапы проверки по вопросам правильности исчисления и уплаты НДФЛ представлены в таблице 4.

Таблица 4

**Основные этапы проверки по вопросам правильности
исчисления и уплаты НДФЛ**

Этапы проверки	Источники информации	Вопросы проверки
Проверка соблюдения нормативных правовых актов, касающихся	Документы по зачислению, увольнению и переводу работников	– правильность оформления первичных учетных документов – трудовых договоров, трудовых книжек, гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг и авторских договоров;

трудового законодательства		– наличие коллективного договора, положений о премировании и поощрении работников; – расходы предприятия по подготовке кадров. Обоснованность отнесения данных выплат на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения; – правильность образования, использования и корректировки резервов: на предстоящую оплату отпусков работников; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждений по итогам работы за год
Проверка оборотов и сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Документы по начислению зарплаты, регистры бухгалтерского учета	– учет выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам; – учет и начисление повременных и прочих видов оплат; – правомерность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения выплат, начисленных персоналу организации; – правильность расчета среднего заработка для различных целей; – тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета
Проверка непосредственного исчисления и уплаты НДФЛ	Регистры бухгалтерского учета и отчетность	– правильность определения налоговой базы для исчисления НДФЛ; – правомерность применения вычетов и льгот для исчисления НДФЛ; – соответствие применяемых ставок НДФЛ действующему законодательству; – правильность исчисления налоговых вычетов по НДФЛ.

Ведение первичного учета труда и заработной платы по унифицированным формам, утвержденным постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1, распространяется на юридических лиц всех форм собственности, осуществляющих деятельность в отраслях народного хозяйства (табл. 5).

**Формы первичной учетной документации
по учету труда и его оплаты**

№ формы	Наименование формы	Формат
1	2	3
1. По учету кадров		
T-1	«Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу»	A4
T-1a	«Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу»	A4
T-2	«Личная карточка работника»	2A4
T-3	«Штатное расписание»	A4
T-4	«Учетная карточка научного, научно-педагогического работника»	A4
T-5	«Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу»	A4
T-5	«Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу»	A4
T-6	«Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику»	A4
T-6a	«Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам»	A4
T-7	«График отпусков»	A4
T-8	«Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) с работником»	A4
T-9	«Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку»	A4
T-9a	«Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку»	A4
T-10	«Командировочное удостоверение»	A5
T-10a	«Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении»	A4
T-11	«Приказ (распоряжение) о поощрении работника»	A4
T-11	«Приказ (распоряжение) о поощрении работника»	A4
2. По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда		
T-12	«Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы»	2A3
T-13	«Табель учета использования рабочего времени»	A3
T-49	«Расчетно-платежная ведомость»	2A3
T-51	«Расчетная ведомость»	2xA4
T-53	«Платежная ведомость»	A4
T-53a	«Журнал регистрации платежных ведомостей»	A4
T-54	«Лицевой счет»	A3
T-54a	«Лицевой счет»	A4
T-60	«Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику»	A4
T-61	«Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником»	A4
T-73	«Акт о приемке работ, выполненных по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы»	A4

Исходя из целей, каких необходимо достичь проверяющему, формируется методика проверки.

Прежде всего, целесообразно проконтролировать, как осуществляется на предприятии соблюдение трудового законодательства. В этой связи нужно проверить, как ведется оформление сотрудников при приеме и увольнении, учет рабочего времени сотрудников, построение системы оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (прием на работу и увольнение) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям и трудовым книжкам. Из применяемых систем оплаты труда в основном используются сдельная и повременная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников предприятия. При повременной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной – правильность применения норм и расценок.

Учет рабочего времени, соблюдения установленного режима работы и начисления заработной платы работников, состоящих на повременной оплате труда, организуется в таблице учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12). По этому документу можно проверить все необходимые данные по каждому работающему (дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др.).

Для проверки применяется метод сопоставления соответствующих документов (личных карточек, таблиц учета рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

Проводя проверку организации учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам, анализируется правильность оформления первичных документов (наряды, маршрутные листы и др.), правильность применения норм и расценок, наличие подписей должностных лиц, заполнение соответствующих реквизитов, обращается внимание на имеющиеся исправления. Следует тщательно проверить расчеты сдельного заработка при бригадной форме оплаты труда, правильности переноса итоговых сумм по работающим в расчетно-платежные ведомости. Целесообразно проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам (нарядам, разовым документам и др.). Если расчеты по учету сдельной заработной платы выполняются с применением персонального компьютера, то целесообразно проверить алгоритмы расчетов, нормативные справочные данные.

При проверке применяются такие методы, как проверка документов, подготовленных на предприятии, контроль арифметических расчетов (определение сумм сдельной заработной платы), метод фактического контроля реально выполненных работ.

При проверке расчетов по начислению повременных и прочих видов оплат анализируется порядок производства начисления повременной оплаты, расчеты по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, премий и других видов оплат.

При несовпадении полученных данных с бухгалтерскими записями необходимо установить причину расхождения.

При проверке начислений, которые рассчитываются с использованием среднего заработка, прежде всего, необходимо установить, правильно ли определен средний заработок, а затем проверить правильность выполненных начислений по соответствующим видам оплат.

Также проверяется правильность начислений по прочим видам оплат и доплат: оплата отпусков, работа в праздничные дни, доплата за работу в ночное время и др. Методика проверки сводится к проверке алгоритмов расчетов и исходных данных.

При проверке ведения аналитического учета по работающим следует помнить, что аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по физическим лицам, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.).

Для этой цели необходимые данные накапливаются в лицевых счетах (накопительных документах), в формах 1-НДФЛ, расчетно-платежной документации, а при использовании персональных компьютеров могут храниться в виде отдельных файлов. При проверке следует обратить внимание на сохранность этой информации и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода. Помимо прямых начислений, в совокупный доход должны быть включены: стоимость натуральной оплаты работникам, вознаграждения по результатам работы за год, стоимость проезда к месту отдыха работников предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в отдаленных районах Дальнего Востока, стоимость бесплатно предоставляемого питания и продуктов, единовременное вознаграждение за выслугу лет и др.

Проверка сводных расчетов по оплате труда заключается в анализе сводных расчетов по заработной плате, которые служат для про-

верки данных по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующих с ним счетов. При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту этого счета проверяют по данным журналов-ордеров № 10 (учетный регистр для синтетического учета затрат на производство, в журнале сведены издержки производства) и № 10/1; а дебетовые данные по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (выдача заработной платы, удержания и др.) – по данным журналов-ордеров № 1 «Касса», № 2 «Расчетный счет», № 8 – по счетам учета расчетов с бюджетом, депонентами и др.

При автоматизированной форме учета контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов. Кроме того, сводные данные проверяют по Главной книге (счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям бухгалтерского баланса по ст. «Расчеты с персоналом по оплате труда» и «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» раздела V пассива «Краткосрочные обязательства» и по ст. «Дебиторская задолженность» раздела II актива (в части долгов за работающими и органами страхования).

Для контроля расчетов по оплате труда используются следующие документы: первичные документы по учету выработки и заработной платы, расчетные (расчетно-платежные) ведомости, лицевые счета работающих, платежные ведомости и др.

Прежде всего, необходимо проверить соответствие итогов в отдельных ведомостях (цехов, отделов) с общими итогами по предприятию. Далее проверяется правильность производимых операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие счета.

При проверке непосредственно исчисления и уплаты НДФЛ основными вопросами являются:

1) правильность определения налогоплательщиком налоговой базы для исчисления НДФЛ, которая устанавливается ст. 210 НК РФ. Проверяющий в ходе проверки выполняет следующие функции:

- устанавливает, применяются ли в целях обеспечения учета сумм начисленных выплат и вознаграждений, а также сумм исчисленного НДФЛ по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты, лицевые счета работников;

- проверяет достоверность отражения в бухгалтерском учете произведенных операций при начислении и получении выплат и иных

вознаграждений за выполненные физическими лицами работы (оказанные услуги);

- проверяет правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учете начисленных сумм НДФЛ, указанных налоговым агентом в уточненном (дополнительном) расчете, представленном в налоговый орган в текущем налоговом (отчетном) периоде при обнаружении им ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам;

- проверяет полноту устранения нарушений правил учета объектов налогообложения (начислений в пользу работников), определения налоговой базы, выявленных в ходе ранее проведенных налоговых проверок (камеральных и выездных);

- проверяет полноту и своевременность перечисления НДФЛ в бюджет.

При проверке полноты включения в налоговую базу выплат для исчисления НДФЛ проверяется полнота формирования объекта обложения НДФЛ, т. е. полнота отражения налогоплательщиком расходов на оплату труда.

Проверка правильности расчета НДФЛ на начисленную заработную плату работников осуществляется на основании расчетно-платежных и расчетных ведомостей.

В лицевом счете работника проверяются записи всех видов начислений, включая доплаты и надбавки стимулирующего характера, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии, единовременные поощрительные выплаты и т. д., а также удержания из заработной платы.

Целесообразно сравнить данные в индивидуальных карточках по пенсионным взносам со сведениями форм 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица» (в настоящее время применяется форма, утвержденная Приказом ФНС России от 30 октября 2015 г. № ММВ-7-11/485@) и 6-НДФЛ «Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом» (в настоящее время применяется форма, утвержденная Приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450@). Это нужно для того, чтобы проверить, все ли необходимые выплаты попали в налоговую базу по НДФЛ. Проверяющий анализирует, какие выплаты отражены в документах по учету доходов физических лиц для исчисления НДФЛ по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам.

При необходимости проверяются акты выполненных работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, в частности по авторским договорам, договорам подряда, поручения.

Также проверяется, отражены ли в индивидуальной карточке или в другом аналогичном документе выплаты в пользу работника в виде оплаты питания, жилья, топлива, льгот социального характера.

Для выявления выплат в пользу работников организации, не учтенных на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», нужно проверить:

- операции по выдаче наличных денег из кассы;
- операции по перечислению денег на карточки работников в безналичном порядке;
- случаи применения натуральной формы оплаты труда.

Проверка выплат из кассы проводится в два этапа.

Первый этап — анализируются данные по счетам бухгалтерского учета. Проверяющий анализирует суммы, отраженные по кредиту счета 50 «Касса» в корреспонденции со счетами 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Резервы предстоящих расходов», 86 «Целевое финансирование» и другие на предмет, не являются ли они выплатами в пользу сотрудников, которые не учтены при расчете взносов на обязательное страхование.

Еще одна корреспонденция счетов, на которую нужно обратить внимание, это запись по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 50 «Касса». Обычно такую корреспонденцию организации делают, когда из кассы выдается премия. В этом случае выплаты физическим лицам, выдаваемые из кассы, минуя счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», и таким образом не включаются в налоговую базу по НДФЛ. Премия, выдаваемая по результатам работы, облагается НДФЛ и списывается в дебет счетов затрат и кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Если премия «непроизводственная», то списывать ее в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» нужно только с использованием счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Второй этап — проверяются документы бухгалтерского учета и первичные. Данные о суммах, выданных из кассы, проверяющий сверяет со сведениями в лицевых карточках работников. Помимо этого, сравнивается информация в бухгалтерском учете и кассовых документах (приходных и расходных кассовых ордерах, кассовой книге).

Проверка безналичных выплат также проводится в два этапа.

Первый этап – анализ корреспонденции счетов. Анализируются суммы, отраженные по кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на предмет выявления выплат в пользу сотрудников.

Второй этап – проверка документов. Анализируются все безналичные выплаты, которые прошли по банковским выпискам, платежным поручениям, регистрам по счетам 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Особенно внимательно проверяются выплаты физическим лицам по гражданско-правовым и авторским договорам. Проверяющий должен установить, по всем ли таким гражданско-правовым и авторским договорам организация ведет индивидуальный учет и платит НДФЛ, так как выплаты по таким договорам, которые заключены с физическими лицами (за исключением индивидуальных предпринимателей), облагаются НДФЛ.

Если организация выплачивала сотрудникам доходы в натуральном виде, то проверяющий должен проверить правильность оценки товаров. Цены на товары, выданные работникам, не должны отклоняться от рыночных. При оценке товаров учитывается сумма НДС и акцизов. С рыночной стоимости выданных товаров следует платить НДФЛ.

Данные о товарах, выданных в счет оплаты труда, берутся из бухгалтерского учета, а именно: анализируются операции по кредиту счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные» и дебету счетов источников выданных ценностей.

Некоторые организации намеренно не проводят натуральные выплаты через счета реализации и счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», чтобы не платить НДФЛ.

Проверяющий должен выявить суммы, выданные под отчет, по которым к окончанию налогового периода сотрудники не отчитались. Для нахождения таких сумм, анализируются:

- записи по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 50 «Касса»;
- записи по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При этом исследуются первичные документы, по которым можно проанализировать состав средств, выданных под отчет. При этом нужно проверить, действительно ли происходила оплата товаров, работ, услуг, так как часто ежемесячно выдавая крупные суммы под отчет одному и тому же лицу, организация, таким образом, выплачивает часть неучтенной заработной платы.

При проверке полноты отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы по НДС, проверяются первичные учетные документы, которые являются оправдательными согласно ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и на основании которых ведется бухгалтерский учет. Проверяются данные, отраженные в регистрах бухгалтерского учета: в журналах-ордерах, мемориальных ордерах, вспомогательных ведомостях, учетно-аналитических документах, формы и порядок применения которых установлены Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, утвержденной Минфином СССР от 8 марта 1960 г. № 63, и приказом Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

По Главной книге проверяется правильность отражения сумм оборотов и сальдо по счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Так как налогоплательщикам, наряду с журнально-ордерной и мемориально-ордерной формами счетоводства, упрощенной формой бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, также предоставлено право ведения учета с использованием программного обеспечения, в организациях, использующих такие программы, анализируются выходные формы – ведомости синтетического и аналитического учета по счетам 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и другим счетам по утвержденным в учетной политике организации формам счетоводства, не противоречащим унифицированным формам Росстата России.

При проверке также используются унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденные постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1:

- правомерность применения налогоплательщиком заявленных льгот, перечень которых установлен ст. 208, 213, 215 и 217 НК РФ;
- соответствие применяемых налогоплательщиком ставок НДФЛ, установленных ст. 224 НК РФ;
- правильность исчисления налоговых вычетов, предусмотренных ст.ст. 218–221 НК РФ.

Таким образом, мы видим, что проверка по вопросам правильности исчисления и уплаты НДФЛ является одной из наиболее трудоемких, так как начисления заработной платы оформляются исключительно внутренними документами организации.

5.4. Методика проверки исчисления НДФЛ при получении доходов в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды

В ст. 210 НК РФ указано, какие доходы учитываются при определении налоговой базы и как определяется налоговая база для различных видов доходов:

1. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

2. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

3. Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ (13 %), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст.ст. 218–221 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ, подлежащих

налогообложению, за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ, подлежащих налогообложению, не переносится, если иное не предусмотрено гл. 23 НК РФ.

4. Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты, предусмотренные ст.ст. 218–221 НК РФ, не применяются.

5. Доходы (расходы, принимаемые к вычету в соответствии со ст.ст. 218–221 НК РФ) налогоплательщика, выраженные (номинированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения доходов (на дату фактического осуществления расходов).

В налоговую базу включаются следующие доходы:

- доходы, полученные в денежной форме;
- доходы, полученные в натуральной форме;
- материальная выгода;
- доходы, право на распоряжение которыми возникло у налогоплательщика (например, если он получил право распоряжаться доходами по вкладам в банках, по акциям).

Право на распоряжение имуществом может являться доходом, если оно возникло в результате перехода права собственности, так как в соответствии со ст. 209 ГК РФ собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения имуществом.

Вместе с тем, собственник имеет право передавать другим лицам права владения, пользования и распоряжения имуществом в пределах, определяемых собственником, который сохраняет при этом право собственности.

В частности, сюда относятся:

- договор хранения, если по условиям договора хранитель может распоряжаться сданными ему на хранение товарами (ст. 918 ГК РФ);
- договор доверительного управления имуществом, если в случаях, предусмотренных договором, доверительный управляющий осуществляет распоряжение имуществом (ст.ст. 1012, 1018, 1020 ГК РФ).

Не возникает дохода также и в случаях, когда вещи передаются в собственность по договору займа, так как подобный договор предполагает возврат равного количества вещей того же рода и качества (ст. 807 ГК РФ).

Следует также обратить внимание, что удержания из дохода налогоплательщика не уменьшают налоговую базу. Удержания могут быть следующего характера:

- по заявлению самого налогоплательщика (например, удержания, связанные с погашением заемного обязательства);
- по решению суда (например, если из доходов физического лица удерживаются суммы алиментов, присужденных в пользу его несовершеннолетних детей);
- по актам, принятым в установленном порядке иными (не судебными) органами.

Налоговая база определяется отдельно в отношении видов доходов, облагаемых по разным ставкам. При этом налоговые вычеты, предусмотренные ст.ст. 218–221 НК РФ (стандартные, социальные, имущественные и профессиональные), применяются только в отношении доходов, облагаемых по ставке 13 %. Если сумма вычетов в налоговом периоде превышает сумму доходов, то налоговая база принимается равной нулю. Сумма превышения суммы вычетов над суммой доходов на следующий налоговый период не переносится. Исключение составляют имущественные вычеты, которые переносятся на последующие налоговые периоды до их полного использования в соответствии с п. 1 ст. 220 НК РФ.

При определении налоговой базы по доходам, облагаемым налогом по ставкам 9 %, 30 % и 35%, налоговые вычеты не применяются. Другими словами, налоговая база в данном случае совпадает с денежным выражением упомянутых выше доходов.

Таким образом, если налогоплательщик не получил в течение налогового периода доходов, облагаемых по ставке 13 %, но получил доходы, облагаемые по другим ставкам, то налоговые вычеты ему не предоставляются и налог должен быть исчислен исходя из полной суммы полученных доходов.

Нормы п. 5 ст. 210 НК РФ устанавливают, что доходы налогоплательщика, выраженные (либо исчисленные, номинированные) в иностранной валюте подлежат пересчету в рубли по официальному курсу рубля к соответствующей иностранной валюте. Этот курс устанавливает Банк России.

Налоговая база формируется налоговыми агентами – российскими организациями и постоянными представительствами иностранных организаций в РФ на основе данных регистров бухгалтерского учета и иных документально подтвержденных данных о доходах, подлежащих налогообложению.

Учет доходов физических лиц и определение налоговой базы осуществляются налоговыми агентами – источниками выплаты таких доходов по форме, установленной ФНС России (формы № 2-НДФЛ, 6-НДФЛ).

Физические лица, получившие в течение года доходы от налоговых агентов, ведут учет доходов и определяют налоговую базу на основе справок о доходах, выдаваемых им налоговыми агентами по форме, установленной ФНС России (форма № 2-НДФЛ), а также иных документально подтвержденных данных о доходах, признаваемых объектом налогообложения в Российской Федерации.

Статья 211 НК РФ раскрывает особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), а также имущественных прав.

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ.

При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов.

К доходам в натуральной форме относятся:

- оплата труда в натуральной форме;
- безвозмездное получение налогоплательщиком товаров, а также безвозмездное выполнение в интересах налогоплательщика работ и оказание услуг;
- полная или частичная оплата организациями или предпринимателями товаров, работ и услуг за налогоплательщика;
- полная или частичная оплата организациями или предпринимателями имущественных прав в интересах налогоплательщика.

Натуральная форма оплаты труда – это выдача в качестве заработной платы продукции, которую производит организация, или других материально-производственных запасов, находящихся на ее балансе. Кроме того, натуральная оплата – это еще и услуги, которые

организация может оказать своему сотруднику в счет заработной платы. Недопустимо, чтобы выплата заработной платы в натуральной форме, предусмотренная национальным законодательством, коллективными договорами, производилась в виде спиртных, наркотических, токсических, ядовитых и вредных веществ, оружия, боеприпасов и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот. Выплачиваемая в натуральной форме заработная плата должна быть предназначена для личного потребления работника и его семьи, а ее выдачу необходимо производить по разумной цене.

Оплата труда в натуральной форме (указанная в подп. 3 п. 2 ст. 211 НК РФ) определяется как по месту основной работы, так и по месту работы по совместительству.

Оценка доходов, полученных в натуральной форме, с 1 января 2011 г. производится по рыночным ценам на основании ст. 105.3 НК РФ с включением в цену НДС, акцизов.

При получении доходов в виде материальной выгоды при определении налоговой базы следует учитывать особенности, указанные в ст. 212 НК РФ:

1. Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются:

1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей;

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

2. При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды, указанной в подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ, налоговая база определяется как:

1) превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из двух третьих действующей ставки рефинансирования, установленной Бан-

ком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

2) превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 % годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, выраженной как экономия на процентах при получении заемных средств, осуществляется налоговым агентом в сроки, определяемые подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ, но не реже чем один раз в налоговый период, установленный ст. 216 НК РФ.

3. При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды, указанной в подп. 2 п. 1 ст. 212 НК РФ, налоговая база определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику.

4. При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды, указанной в подп. 3 п. 1 ст. 212 НК РФ, налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг, над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

Порядок определения рыночной цены ценных бумаг и предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг устанавливается федеральным органом, осуществляющим регулирование рынка ценных бумаг.

Таким образом, согласно данной статье к доходам в виде материальной выгоды относятся доходы, полученные:

- от экономии на процентах за пользование заемными средствами;
- от приобретения товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц;
- от приобретения ценных бумаг.

Рассмотрим все эти виды материальной выгоды.

Материальная выгода от экономии на процентах.

Заемные (кредитные) средства могут быть получены налогоплательщиком по договору займа, кредитному договору, договору товарного кредита, описание которых дано в гл. 42 ГК РФ.

По договору займа займодавец передает в собственность заемщику деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей такого же рода и качества. Заемщик обязан выплачивать проценты с суммы займа, если иное не предусмотрено законом или договором, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и порядке, определенных договором.

Обязательна письменная форма договора, независимо от суммы, если он заключен с юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем. Договор между гражданами заключается в письменной форме, если сумма договора не менее чем в десять раз превышает установленный законом размер минимальной оплаты труда, т. е. если договор заключается на сумму более 1 тыс. руб.

По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее (ст. 819 ГК РФ). Выплата процентов по такому договору обязательна и необходимо письменное заключение договора.

Договор товарного кредита предусматривает обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками, при этом применяются правила, установленные для кредитных договоров (ст. 822 ГК РФ).

Займодавцем может быть любое физическое лицо или любая организация (не являющаяся банком или иной кредитной организацией), обладающая статусом юридического лица, заключившие с налогоплательщиком (заемщиком) договор займа (по этому договору одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (ст. 807 ГК РФ).

Если в договоре отсутствуют условия о выплате процентов, то договор предполагается беспроцентным только в случаях, когда:

– договор заключен между гражданами на сумму, не превышающую пятидесятикратного установленного законом минимального размера оплаты труда и не связан с осуществлением предпринимательской деятельности хотя бы одной из сторон;

– заемщику по договору передаются не деньги, а другие вещи, определенные родовыми признаками.

Если данные условия не выполняются, то при отсутствии в договоре пункта о выплате процентов их размер определяется существующей в месте жительства или нахождения займодавца ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его части (ст.ст. 807–809 ГК РФ). При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно, до дня возврата суммы займа (пп. 1, 2 ст. 809 ГК РФ).

Важно отметить ряд особенностей.

Определение налоговой базы в виде материальной выгоды по заемным (кредитным) средствам производится в случае получения налогоплательщиком таких средств от организаций и индивидуальных предпринимателей. По заемным средствам, полученным налогоплательщиком от других физических лиц, в том числе и без уплаты процентов за пользование этими средствами, материальная выгода не определяется.

Дата фактического получения дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ определяется как день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам.

Если в течение налогового периода уплата процентов не производится, то налог должен быть уплачен не позднее 31 декабря этого календарного года.

В случае установления налоговыми органами фактов выдачи организациями в пользование налогоплательщикам денежных средств без должного оформления такой выдачи договором займа распространение положений ст. 212 НК РФ в части определения налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами, производится в судебном порядке.

К таким случаям могут быть отнесены выдача внепланового аванса в размерах, превышающих среднемесячный заработок работника, выдача работнику значительной суммы под отчет и возврат этой суммы в кассу предприятия как неиспользованной и т. п.

Не определяется доход в виде материальной выгоды по договору коммерческого кредита. В соответствии со ст. 823 ГК РФ коммерческим кредитом признается предоставление кредита в виде аванса, предоплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ и услуг.

Исчисленная сумма налога удерживается налоговым агентом из любых денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику.

Пунктом 2 ст. 224 НК РФ установлено, что суммы экономии на процентах по заемным средствам, материальная выгода по кредитным средствам облагаются налогом по ставке 35 %.

Статьей 226 НК РФ на налоговых агентов возложена обязанность исчисления и уплаты налога на доходы, источником которых они являются. Поэтому, например, если договор займа заключен с работодателем, у которого есть возможность удержать налог из сумм, выплачиваемых работнику в виде оплаты труда, то работодатель как налоговый агент должен определить налоговую базу, исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доход работника, полученный им в виде материальной выгоды.

В других случаях, когда заемщик-налогоплательщик не связан с заимодавцем трудовыми или иными отношениями, в результате которых налогоплательщик получает денежные средства от заимодавца – налогового агента, возможны следующие варианты расчетов с бюджетом по налогу:

1. В соответствии со ст. 26 и 29 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, полномочия которого должны быть документально подтверждены. Таким образом, заемщик вправе уполномочить организацию (индивидуального предпринимателя), выдавшую заемные средства, участвовать в отношениях по уплате налога на его доходы в виде экономии на процентах в качестве своего уполномоченного представителя. Уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Заимодавец – налоговый агент в день фактической уплаты процентов по договору определяет налоговую базу, исчисляет налог и сообщает налогоплательщику сумму исчисленного налога. Поскольку

п. 9 ст. 226 НК РФ установлено, что уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается, налогоплательщик должен внести сумму исчисленного налога в кассу заимодавца или перечислить на его расчетный счет в банке для того, чтобы заимодавец как налоговый агент мог произвести расчеты с бюджетом.

2. Налогоплательщик может самостоятельно определять налоговую базу, исчислять налог и уплачивать его в бюджет. В таком случае заимодавец обязан в течение одного месяца со дня фактической уплаты заемщиком процентов по договору письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика.

Итак, сумма материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными средствами зависит от учетной ставки. Материальная выгода возникает, когда процент по заемным средствам ниже $3/4$ ставки рефинансирования, действующей на дату получения денег (ст. 212 НК РФ).

Расчет суммы материальной выгоды, полученной в виде экономии на процентах в налоговом периоде, рекомендуется производить в следующем порядке: сначала определяется сумма процентной платы за пользование заемными (кредитными) средствами исходя из трех четвертых ставки рефинансирования, установленной Банком России, по рублевым средствам (исходя из 9 % годовых по валютным средствам) по формуле:

$$C_1 = Zc \times Пцб \times Д / 365(366) \text{ дней,}$$

где: C_1 – сумма процентной платы, исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования Банка России на дату выдачи средств;

Zc – сумма заемных (кредитных) средств, находящаяся в пользовании в течение соответствующего количества дней в налоговом периоде;

$Пцб$ – сумма процентов в размере трех четвертых действующей ставки рефинансирования на дату получения рублевых заемных средств;

$Д$ – количество дней нахождения заемных средств в пользовании налогоплательщика со дня выдачи займа (кредита) до дня уплаты процентов либо возврата суммы займа (кредита).

Затем из полученной суммы C_1 вычитается сумма процентной платы, внесенной согласно условиям договора займа (кредита) – C_2 . При этом сумма процентной платы, внесенной заемщиком исходя из

условий договора, рассчитывается с учетом порядка ее уплаты, предусмотренного соответствующим договором. Налоговая база определяется в размере полученной положительной разницы от произведенного вычитания (M_B):

$$C_1 - C_2 = M_B.$$

Материальная выгода от приобретения товаров.

Доход в виде материальной выгоды от приобретения товаров может образоваться только в результате сделки между взаимозависимыми лицами.

Пунктом 2 ст. 212 НК РФ в перечень взаимозависимых лиц включены также организации. Это означает, что могут быть признаны в судебном порядке взаимозависимыми юридические и физические лица, в частности работодатель и работники, а также организация и ее учредители.

Критерием определения факта возникновения материальной выгоды является цена, по которой идентичные товары реализуются лицам, не являющимся взаимозависимыми.

Поэтому в случаях, когда лица, являющиеся родственниками, оформляют сделку по продаже имущества договором гражданско-правового характера, либо сделка заключена между организацией и физическим лицом, но при этом сделка носит разовый характер и нет возможности сравнить с ценами реализации однородных товаров, то рассчитать материальную выгоду не представляется возможным.

Исчисление налога с налоговой базы, определяемой в виде материальной выгоды, полученной от приобретения товаров (работ, услуг), производится по ставке 13 % (у налогоплательщиков-нерезидентов – по ставке 30 %). Исчисление налога производится налоговыми агентами, являющимися источником дохода, либо налогоплательщиками самостоятельно при подаче декларации о доходах в налоговые органы.

При невозможности удержать налог налоговый агент обязан в течение одного месяца со дня фактической реализации товаров (работ, услуг) взаимозависимым лицам письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика.

Материальная выгода от приобретения ценных бумаг.

Статьями 142, 143 ГК РФ определено, что ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществ-

вление или передача которых возможны только при его предъявлении. К ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг (приобретенных в соответствии с Федеральным законом от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»), возникает в следующих случаях:

- если ценные бумаги получены безвозмездно;
- если ценные бумаги приобретены по ценам ниже рыночных.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг, налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

Рыночную цену ценных бумаг легко можно установить в случае, если они котируются на бирже. В любом другом случае определение рыночной цены ценной бумаги будет осложнено, так как для определения их цены потребуется, согласно ст. 105.3 НК РФ, информация о сделках с идентичными ценными бумагами в сопоставимых условиях между лицами, являющимися не взаимозависимыми. Получить информацию о сделках с идентичными ценными бумагами в случае, когда речь идет о некотируемых акциях, векселях и других подобных бумагах, вряд ли будет возможно. Для определения рыночной цены ценных бумаг возможно использовать метод последующей реализации или затратный метод с учетом особенностей главы «Налог на прибыль организаций».

Исчисление и уплата налога при покупке ценных бумаг производится по ставке 13 % (у нерезидентов – по ставке 30 %). В целях налогообложения налогом на доходы физических лиц датой фактического получения дохода признается день приобретения ценных бумаг.

При невозможности удержания налога налоговый агент обязан в течение месяца письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика

Если материальная выгода получена от приобретения ценных бумаг у других физических лиц в соответствии с гражданско-правовым договором, исчисление и уплата налога производится на основании налоговой декларации, подаваемой по месту жительства налогоплательщика.

Контрольные вопросы к главе 5

1. Дайте определение налогового агента, классифицируйте налоговых агентов и перечислите их обязанности.
2. Раскройте порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц налоговым агентом.
3. Перечислите этапы налоговой проверки налогового агента по налогу на доходы физических лиц.
4. Перечислите формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты и охарактеризуйте их.
5. Раскройте порядок проверки выплат из кассы и безналичных выплат налоговым агентом.
6. Раскройте методику проверки исчисления налога на доходы физических лиц при получении доходов в денежной и натуральной формах.
7. Раскройте методику проверки исчисления налога на доходы физических лиц при получении доходов в виде материальной выгоды.

Глава 6. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

Проблема. Налоговый контроль направлен на все хозяйствующие субъекты, независимо от формы собственности или ведомственной подчиненности. Одной из форм налогового контроля, применяемых налоговыми органами, является выездная налоговая проверка. Выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя не очень отличается от таковой в отношении юридического лица – перечень подлежащих проверке документов приблизительно одинаков.

Однако существуют и некоторые особенности. Когда гражданин регистрируется в качестве индивидуального предпринимателя, он обретает двойной статус: становится субъектом предпринимательской деятельности – индивидуальным предпринимателем, при этом продолжая оставаться физическим лицом. Такая правовая двойственность имеет свои последствия, в том числе и при прекращении частным лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя.

Регулярные проверки налоговыми органами плательщиков налогов, в том числе и индивидуальных предпринимателей, подтверждают необходимость налоговой грамотности. Кроме того, для осуществления эффективного налогового контроля необходимо знание порядка налогообложения индивидуальных предпринимателей, а также умение сопоставлять данные первичных документов с данными налоговой отчетности.

Аннотация. После изучения этой главы вы получите представление:

- об определении правового режима для занятия предпринимательской деятельностью;

- о порядке исчисления и уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями;

- о проверке учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Ключевые слова: индивидуальный предприниматель, предпринимательская деятельность, налог на доходы физических лиц, книга учета доходов и расходов, профессиональные налоговые вычеты, декларация о доходах.

6.1. Определение правового режима для занятия предпринимательской деятельностью

Индивидуальные предприниматели – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие:

- предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также главы крестьянско-фермерских хозяйств;
- физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями⁶.

Они отвечают по своим обязательствам всем принадлежащим им имуществом, за исключением имущества, на которое не может быть обращено взыскание. При этом необходимо учитывать, что к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, применяются правила ГК РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения⁷.

Гражданину необходимо обладать:

1. Правоспособностью – общей, абстрактной возможностью быть субъектом права или обязанности.

Правоспособность возникает с рождением и сопровождает гражданина на протяжении жизни.

Правоспособность включает в себя:

- возможность иметь имущество на праве собственности;
- заниматься предпринимательской и любой не противоречащей законом деятельностью;
- совершать любые сделки, не противоречащие закону, и участвовать в обязательствах;
- иметь иные имущественные и личные неимущественные права.

2. Дееспособностью – способностью гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их.

⁶ Пункт 2 ст. 11 НК РФ, п. 4 ст. 23 ГК РФ.

⁷ Статья 23 ГК РФ.

Дееспособность – способность понимать значение своих действий.

Дееспособность возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия (18 лет).

Как исключение по ГК РФ:

- со времени вступления в брак до 18 лет;
- эмансипация (с 16 лет) если родители, усыновители, попечители дали согласие на занятие предпринимательской деятельностью при условии, что нет ограничений по состоянию здоровья (злоупотребление спиртными напитками и наркотическими средствами).

Необходимое условие предпринимательской деятельности – полная дееспособность.

Определение признаков предпринимательской деятельности:

- самостоятельная деятельность физического лица, организовавшего ее по личной инициативе;
- систематическое получение личного дохода (это цель, а не ее обязательный результат);
- деятельность на свой риск;
- экономическая самостоятельность;
- самостоятельная ответственность за результаты своей деятельности. Предпринимательская деятельность имеет как минусы, так и плюсы, например, коммерческий риск (личные упущения предпринимателя), обстоятельства непреодолимой силы (стихия, аварии) и т. д.

Таким образом, предпринимательской деятельностью является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность физических лиц, направленная на систематическое получение личного дохода:

- от пользования имуществом;
- от продажи товаров;
- от выполнения работ;
- от оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

В соответствии со ст. 23 ГК РФ гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации.

Открыть расчетный счет индивидуальный предприниматель может в любом коммерческом банке. Для этого в банк необходимо представить:

- заявление на открытие счета;
- копию документа о регистрации;

- подлинник документа о регистрации, о постановке на учет в налоговом органе;
- карточку с нотариально заверенным образцом подписи.

Об открытии или закрытии счета предприниматель обязан сообщить в налоговый орган в 10-дневный срок.

Предприниматель может выдать другому лицу нотариальную доверенность на право распоряжаться своим счетом.

Для проведения налогового контроля в отношении индивидуальных предпринимателей необходимо знать, какими налогами облагается данная группа субъектов налогообложения.

6.2. Порядок исчисления и уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями

Глава 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» предусматривает налогообложение физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.

В соответствии с данной главой физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность, исчисляют и уплачивают налог по правилам ст. 227 НК РФ в отношении сумм доходов, полученных ими от осуществления такой деятельности.

Предприниматели, согласно п. 2 ст. 227 НК РФ, должны самостоятельно определить сумму доходов, облагаемых по различным ставкам.

Статьей 210 НК РФ предусмотрено, что при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

То есть при исчислении налогооблагаемого дохода предпринимателя учитываются все доходы, полученные им в налоговом периоде. Такими доходами для него будут являться доходы от предпринимательской деятельности, подлежащие налогообложению в соответствии со ст. 227 НК РФ, и все прочие доходы, которые предприниматель получал вне рамок предпринимательской деятельности. Перечень доходов от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации установлен в ст. 208 НК РФ.

При этом НДФЛ с доходов от предпринимательской деятельности предприниматель уплачивает самостоятельно, а с доходов, полученных им в качестве физического лица, НДФЛ удерживает работодатель.

Индивидуальные предприниматели, которые являются плательщиками НДФЛ, применяют Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций, утвержденный приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» (Порядок учета).

Согласно п. 4 указанного Порядка учета, индивидуальные предприниматели должны вести учет доходов и расходов и хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций (далее – Книга учета). Примерная форма Книги учета приведена в Приложении к Порядку учета. Книга учета является основным учетным документом, в котором отражаются сведения об имуществе налогоплательщика, используемом при осуществлении предпринимательской деятельности, а также финансовые результаты деятельности индивидуального предпринимателя за налоговый период. Книга учета открывается налогоплательщиком на один календарный год в начале каждого налогового периода. По окончании отчетного налогового периода в новую Книгу учета переносятся данные об остатках по каждому виду товарно-материальных ценностей и амортизируемому имуществу по состоянию на 1 января очередного налогового периода.

Вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели открывают Книгу учета с момента регистрации по 31 декабря текущего года.

Налоговую базу по НДФЛ предприниматели исчисляют на основе данных Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя.

Предприниматели в течение текущего года уплачивают авансовые платежи по налогу на доходы физических лиц. В п. 8 ст. 227 НК РФ определен порядок их исчисления. Авансовые платежи исчисляются не налогоплательщиками, а налоговым органом, где налогоплательщик состоит на налоговом учете, и рассчитываются на весь текущий налоговый период.

Авансовые платежи исчисляются на основании либо сведений (указанных налогоплательщиками в налоговой декларации) о сумме предполагаемого дохода (по 4-НДФЛ), либо суммы фактического до-

хода, полученного этими лицами (только от предпринимательской деятельности) в предшествующем налоговом периоде (по 3-НДФЛ).

Налоговые органы отправляют налогоплательщику письменное уведомление. На основании первого уведомления налогоплательщик уплачивает сумму авансового платежа за период с 1 января по 30 июня не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей. Во втором и третьем уведомлении налоговый орган предлагает уплатить (а налогоплательщик уплачивает) четверть годовой суммы авансовых платежей соответственно в сроки не позднее 15 октября текущего года за июль–сентябрь и 15 января года, следующего за текущим, за октябрь–декабрь. При определении суммы предполагаемого дохода, на основании фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период, налоговый орган на суммы стандартных и профессиональных налоговых вычетов уменьшает сумму предполагаемого дохода.

Сумма налога на доходы физических лиц исчисляется предпринимателями по итогам налогового периода по доходам от предпринимательской деятельности, дата получения которых относится к данному налоговому периоду. Как следует из смысла нормы п. 1 ст. 223 НК РФ, у индивидуального предпринимателя в целях исчисления налога учитываются реально полученные в его распоряжение доходы. В целях исчисления НДФЛ дата фактического получения дохода от предпринимательской деятельности определяется как день, когда происходят:

- выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме;
- передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме;
- уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг – при получении доходов в виде материальной выгоды.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком согласно п. 3 ст. 227 НК РФ с учетом сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет. Кроме того, если налогоплательщик кроме доходов от предпринимательской деятельности получал доходы, налог с которых был удержан и уплачен налоговыми

агентами, то и эти суммы налога уменьшают сумму налога, подлежащую к уплате.

Общая сумма налога, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается налогоплательщиками в соответствующий бюджет через банк (наличными деньгами или безналичным путем) либо через государственную организацию связи или кассу органа местного самоуправления (в порядке и случаях, указанных в п. 2 ст. 45; п. 3 ст. 58 НК РФ). Налог уплачивается по месту налогового учета налогоплательщика не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если общая сумма исчисленного налога меньше суммы налога, удержанного налоговыми агентами, и фактически уплаченных авансовых платежей, то в соответствии со ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей либо возврату налогоплательщику по его письменному заявлению. Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

При исчислении сумм налога согласно п. 4 ст. 227 НК РФ физическое лицо не вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков прошлых лет, т. е. убытков, имевших место до наступления налогового периода и понесенным при осуществлении предпринимательской деятельности.

Согласно ст. 216 НК РФ налоговый период равен одному календарному году.

Объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиком в результате осуществления предпринимательской деятельности. В доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Налоговая база включает доходы индивидуального предпринимателя в денежной или натуральной форме, которые получены им за налоговый период, за вычетом документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением этого дохода:

- материальных расходов;
- амортизационных отчислений;
- расходов на оплату труда;
- прочих расходов.

Расходы, принимаемые к вычету, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Рос-

сийской Федерации, установленному на дату фактического осуществления расходов.

Исчисление налога предусматривается по ставкам НДФЛ, которые являются одинаковыми как для индивидуальных предпринимателей, так и для физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью. Статьей 224 НК РФ предусмотрены следующие виды налоговых ставок по налогу:

- доходы предпринимателей (налоговых резидентов) облагаются по ставке 13 %;

- лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, уплачивают налог по ставке 30 %.

Налоговая база определяется как сумма дохода, полученная в налоговом периоде, уменьшенная на суммы стандартных, социальных, имущественных и профессиональных вычетов в соответствии со ст.ст. 210, 218–221 НК РФ. При этом налоговые вычеты предоставляются только по доходам, облагаемым по ставке 13 %.

Сумма налога при определении налоговой базы по доходам, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 %, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При этом налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов с учетом особенностей, установленных главой 23 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 %, подлежащих налогообложению, за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 %, подлежащих налогообложению, не переносится.

Сумма налога при определении налоговой базы по доходам, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки (9 %, 30 %, 35 %), исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налоговая база для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению (п. 1 ст. 225 НК РФ).

Следует отметить, что за несвоевременную уплату налога взыскивается пеня. Размер пени установлен в п. 4 ст. 75 НК РФ как 1/300 действующей ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

Для того чтобы применение налоговых вычетов было правомерным, налогоплательщик при подаче декларации о доходах должен подать в налоговый орган заявление о предоставлении вычетов с приложением подтверждающих документов.

В отношении доходов от предпринимательской деятельности речь в первую очередь идет о предоставлении профессионального налогового вычета по специальным правилам, установленным п. 1 ст. 221 НК РФ.

При исчислении налоговой базы индивидуальные предприниматели имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

К расходам у индивидуальных предпринимателей в составе профессиональных налоговых вычетов относятся также суммы налогов, предусмотренные действующим законодательством о налогах и сборах для осуществляемых ими видов деятельности (за исключением НДФЛ), начисленные или уплаченные ими в налоговом периоде. Например, фактически уплаченные суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, в том числе в виде фиксированного платежа, налога на имущество, непосредственно используемого для осуществления предпринимательской деятельности; государственная пошлина, уплаченная им в связи с профессиональной деятельностью.

В состав профессиональных налоговых вычетов включаются фактически уплаченные индивидуальными предпринимателями в отчетном налоговом периоде суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование, уплаченные по сроку 15 января года, следующего за отчетным, в случаях, если уплата произведена до подачи в налоговый орган декларации по налогу на доходы физических лиц.

Согласно ст. 221 НК РФ, если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной ими от предпринимательской деятельности.

Если предприниматель осуществляет несколько видов деятельности, то к вычету принимается совокупная сумма расходов по всем видам осуществляемой деятельности.

6.3. Проверка учета доходов и расходов и хозяйственных операций

Выбор системы налогообложения влияет на уплату налогов на доходы, полученные непосредственно от предпринимательской деятельности. Все другие доходы (например, доходы от продажи имущества, принадлежащего предпринимателю на праве собственности, в виде материальной выгоды и т. п.) облагаются налогом на доходы в порядке, установленном главой 23 НК РФ.

Таким образом, в ходе осуществления налоговой проверки необходимо изучить и сопоставить данные первичных документов и данных налоговой отчетности. При этом все первичные документы должны быть составлены в соответствии с установленными требованиями.

В целях исчисления налогов индивидуальные предприниматели должны руководствоваться следующими действиями:

- вести книгу учета расходов и доходов и хозяйственных операций;
- заполнять форму № 3-НДФЛ «Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц»;
- документировать операции.

Налоговая проверка индивидуального предпринимателя осуществляется по следующим направлениям:

1. Правильность формирования материальных расходов:
 - определение стоимости материальных расходов. Учет НДС;
 - порядок списания материальных расходов;
 - нормы расхода топлив и смазочных материалов;
 - учет и списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Учет НДС.
2. Правильность формирования расходов на оплату труда исходя из двух аспектов права – налогового и трудового:

- трудовой договор;
- порядок начисления и фактической выплаты заработной платы;
- компенсации;
- порядок натуральной оплаты труда;
- порядок вознаграждений по заключенным договорам: гражданско-правового характера (договор подряда договор оказания услуг); авторским договорам;
- другие виды (выплат) начислений, произведенных в пользу работника в соответствии с трудовым договором.

3. Правильность формирования состава амортизируемого имущества:

- порядок включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп;
- порядок расчета сумм амортизации основных средств;
- порядок ускоренной амортизации;
- амортизация малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- амортизация нематериальных активов.

4. Правильность учета основных средств:

- платежные документы, свидетельствующие о приобретении основных средств;
- договоры купли-продажи;
- накладные;
- счета-фактуры;
- учет основных средств (постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве»);
- выбытие основных средств.

5. Правильность учета нематериальных активов – результатов интеллектуальной деятельности:

- первоначальная стоимость нематериальных активов. Учет НДС;
- выбытие нематериальных активов.

6. Правильность формирования прочих расходов.

Общая система налогообложения индивидуального предпринимателя предполагает исчисление и уплату физическим лицом с доходов от своей предпринимательской деятельности ряда налогов. Прежде всего, при общем режиме налогообложения предприниматели явля-

ются плательщиками НДФЛ. Правила расчета и уплаты НДФЛ изложены в гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц».

Кроме того, у предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения, проверяется правильность исчисления и уплаты:

- налога на добавленную стоимость (НДС) в соответствии с гл. 21 НК РФ,

- акцизов (если осуществляют определенные операции с подакцизными товарами) в соответствии с гл. 22 НК РФ;

- взносов на обязательное социальное страхование с сумм, выплачиваемых наемным работникам, а также со своих доходов в соответствии с главой 34 НК РФ.

Особенностью налоговых проверок индивидуальных предпринимателей является то, что, с одной стороны они являются самостоятельными плательщиками НДФЛ и взносов на обязательное пенсионное страхование, а с другой – налоговыми агентами, т. е. лицами, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ и страховых взносов у физических лиц.

Индивидуальные предприниматели, выступающие в качестве работодателей и, соответственно, налоговых агентов, ежемесячно определяют сумму налога, удерживают ее из доходов физических лиц и перечисляют в бюджет. Методика проверки индивидуальных предпринимателей, выступающих в качестве налоговых агентов, осуществляется в порядке, изложенном в гл. 5 Пособия.

В соответствии со ст. 209 НК РФ для индивидуальных предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения доходов, объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц признаются доходы, полученные налогоплательщиками от осуществления предпринимательской деятельности в налоговом периоде, которым согласно ст. 216 НК РФ признается календарный год, а также иные не освобождаемые от налогообложения доходы.

Индивидуальные предприниматели ведут учет полученных доходов и произведенных расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Учет доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями осуществляется в соответствии с Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденным совместным приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430. Пунктом 4 указанного Порядка учета установлено, что учет

доходов и расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальными предпринимателями путем фиксирования в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

Учет полученных доходов и произведенных расходов ведется в одной Книге учета отдельно по каждому из видов осуществляемой предпринимательской деятельности.

Раздел VI Книги учета «Определение налоговой базы» является обобщающим и служит для определения налоговой базы индивидуальных предпринимателей по налогу на доходы физических лиц за отчетный налоговый период. В указанном разделе на основании данных других разделов Книги учета фиксируются конечные результаты предпринимательской деятельности налогоплательщиков, которые используются ими при заполнении декларации по налогу на доходы физических лиц.

В Книге учета (раздел I Книги учета) отражаются все доходы, полученные индивидуальными предпринимателями от осуществления предпринимательской деятельности, без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты.

В доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Стоимость реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг отражается с учетом фактических затрат на их приобретение, выполнение, оказание и реализацию.

Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

Доходы от реализации основных средств и нематериальных активов определяются как разница между ценой реализации и их остаточной стоимостью.

Итоговая сумма расходов, фактически произведенных налогоплательщиками, выведенная в разделе VI Книги учета, определяет размер полагающихся им профессиональных налоговых вычетов, установленных ст. 221 НК РФ.

В соответствии с подп. 1 ст. 221 НК РФ профессиональные налоговые вычеты предоставляются в сумме фактически произведенных индивидуальными предпринимателями и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов от осуществляемой ими деятельности, по окончании того налогового периода, в котором были произведены указанные расходы, на основании налоговой декларации, составленного в произвольной форме заявления налогоплательщика о предоставлении вычетов и документов, подтверждающих произведенные расходы.

Под расходами понимаются затраты, фактически произведенные при осуществлении деятельности и подтвержденные первичными учетными документами. При этом расходы (затраты) обязаны быть обоснованными, т. е. экономически оправданными, а их оценка должна быть выражена в денежной форме. Экономически оправданными затратами считаются затраты (расходы), обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Таким образом, необходимым условием признания затрат для целей налогообложения является подтверждение произведенных расходов первичными документами, которые должны быть составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена нормативными правовыми актами, должны содержать обязательные реквизиты, обеспечивающие возможность проверки достоверности указанных в них сведений и поименованные в п. 9 означенного Порядка учета. При этом все документы, подтверждающие произведенные расходы и хранящиеся в электронном виде, также должны соответствовать требованиям п. 9 Порядка учета.

Документами, являющимися основанием для получения профессиональных налоговых вычетов, у индивидуальных предпринимателей являются:

1. Книга учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя.
2. Договоры с поставщиками товаров и другими контрагентами, связанные с деятельностью налогоплательщика по реализации товаров, выполнению работ (оказанию услуг), а также приложения и дополнения к таким договорам, сметы на выполнение работ.
3. Акты приема-передачи товара, товарные чеки, счета, накладные на отпуск товара, товарно-транспортные накладные, железнодорож-

ные накладные, путевые листы, грузовые таможенные декларации и добавочные листы к ним.

4. Торгово-закупочные акты, акты выполненных работ, оказанных услуг.

5. Счета-фактуры на приобретенные налогоплательщиком товары (работы, услуги), а также счета-фактуры, выставленные налогоплательщиком покупателю при реализации товаров (работ, услуг).

6. Документы, подтверждающие факт оплаты налогоплательщиком контрагентам за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги (в частности, банковские платежные документы, подтверждающие оплату товаров в безналичном порядке; приходные кассовые ордера, кассовые чеки, расписки, подтверждающие оплату товаров за наличный расчет, и т. п.).

7. Квитанции на уплату сумм налогов, сборов и иных платежей;

8. Копии документов, отражающих особенности технологического процесса производства и переработки товаров (технологическая карта).

9. Налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), платежные ведомости (при наличии работников), трудовые (гражданско-правовые) договоры.

10. Лицензия на право осуществления деятельности в случае, если осуществляемая налогоплательщиком деятельность подлежит лицензированию.

11. Иные документы с учетом специфики осуществляемой деятельности (например, при разъездном характере деятельности такими документами являются документы, подтверждающие факт оплаты проезда и факт проведения в том или ином месте мероприятий, связанных с деятельностью предпринимателя, а также с получением дохода по результатам проведенных мероприятий).

Первичные учетные документы (за исключением кассового чека) должны быть подписаны индивидуальным предпринимателем.

Неправомерным является уменьшение налоговой базы для исчисления налога на доходы физических лиц на суммы произведенных расходов, указанных в первичных документах, в которых фиксируется только сама операция по отпуску товаров, но при этом отсутствуют документы, подтверждающие фактическую оплату покупателем стоимости товарно-материальных ценностей.

Статьей 23 НК РФ определено, что налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных учета доходов

и расходов и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих уплаченные (удержанные) налоги.

Таким образом, с учетом действия указанной нормы налогового законодательства, налоговые органы при проведении камеральных и выездных налоговых проверок деклараций по налогу на доходы физических лиц, представленных индивидуальными предпринимателями, в том числе по вопросу правомерности предоставления налогоплательщикам профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных ст. 221 НК РФ, вправе требовать от налогоплательщиков предоставления всех первичных расходных документов, подтверждающих фактически произведенные ими расходы, которые непосредственно связаны с извлечением доходов от осуществления предпринимательской деятельности, за трехлетний период, предшествующий периоду проведения налоговой проверки.

Подпунктом 1 ст. 221 НК РФ предусмотрено, что если индивидуальные предприниматели не могут документально подтвердить свои расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % от общей суммы доходов, полученной от предпринимательской деятельности. Вместе с тем данное положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Здесь следует обратить внимание на то, что указанное положение не применяется в отношении частнопрактикующих нотариусов и адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, поскольку их профессиональная деятельность не является предпринимательской. При этом расходы, подтвержденные документально, включая и уплаченные налогоплательщиками в соответствии с законодательством о налогах и сборах в отчетном налоговом периоде суммы налогов и сборов, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива в размере 20 %.

При осуществлении индивидуальными предпринимателями нескольких видов предпринимательской деятельности, доходы от которых подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц, профессиональный налоговый вычет в размере 20 % исчисляется от общей суммы доходов, полученных от этих видов деятельности, без

учета расходов, подтвержденных документально хотя бы по одному из видов деятельности, т. е. какая-либо комбинация не допускается.

Учитывая, что объектом налогообложения по налогу на доходы являются полученные налогоплательщиками в отчетном налоговом периоде доходы, в декларации по налогу на доходы следует указывать только те виды предпринимательской деятельности, от осуществления которых получены доходы и произведены расходы, непосредственно связанные с получением этих доходов. При этом расходы, фактически произведенные по тому или иному виду деятельности и подтвержденные документально, могут превысить полученные по данному виду доходы, что и будет означать получение убытка по этому виду деятельности.

В этом случае при определении налоговой базы по налогу на доходы за отчетный налоговый период индивидуальные предприниматели производят сложение полученных доходов и произведенных расходов по всем видам осуществляемой ими деятельности, независимо от того, получен ли по каждому из них в отдельности доход или убыток.

Убытки, полученные в текущем налоговом периоде, уменьшают налоговую базу этого периода, но не переносятся в уменьшение налоговой базы последующих налоговых периодов.

Вместе с тем, в декларации по налогу на доходы не указываются те виды экономической деятельности, от осуществления которых индивидуальными предпринимателями в отчетном налоговом периоде доходы вообще не были получены, даже если при этом были произведены какие-либо расходы, имеющие непосредственное отношение к этим видам деятельности.

Если по итогам отчетного налогового периода окажется, что сумма профессиональных налоговых вычетов, на получение которых налогоплательщик имеет право, превышает сумму доходов, подлежащих налогообложению, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период отрицательная разница между суммой профессиональных налоговых вычетов отчетного налогового периода и суммой доходов, подлежащих налогообложению за этот же налоговый период, не переносится.

Как нами уже было отмечено, состав фактически произведенных расходов, принимаемых к учету в составе профессиональных налоговых вычетов, определяется индивидуальными предпринимателями

самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

При определении итоговых сумм расходов, фактически произведенных в отчетном налоговом периоде, расчет производится отдельно по каждой группе расходов в разрезе каждого из видов экономической деятельности, осуществляемой налогоплательщиками в этом периоде.

Включение в состав профессиональных налоговых вычетов сумм расходов, фактически произведенных в отчетном налоговом периоде, должно осуществляться с учетом особенностей, присущих каждой из указанных групп расходов.

Особенности учета материальных расходов

1. К материальным расходам индивидуального предпринимателя (раздел I Книги учета), в частности, относятся следующие затраты:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также для обеспечения технологического процесса, для упаковки и иной подготовки изготовленных и (или) реализуемых товаров;

2) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в использование;

3) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

4) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, отопление зданий;

5) на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

К выполненным работам (оказанным услугам) относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за

соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств, транспортные услуги сторонних организаций и (или) индивидуальных предпринимателей по перевозкам грузов.

2. Стоимость товарно-материальных ценностей, относимых к материальным расходам, включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей, определяется исходя из цен их приобретения без учета суммы налога на добавленную стоимость (далее – НДС), за исключением операций, не облагаемых НДС (раздел I Книги учета), и налогов, включаемых в расходы в соответствии с НК РФ.

Сумма НДС по товарно-материальным ценностям, приобретенным для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитывается в соответствии с порядком, изложенным в п. 2 ст. 170 НК РФ.

Стоимость выполненных работ (оказанных услуг), относимых к материальным расходам, определяется исходя из цен, установленных сторонами без учета суммы НДС, за исключением операций, не облагаемых НДС. Сумма НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) в связи с осуществлением предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитывается в соответствии с порядком, изложенным в пункте 2 статьи 170 НК РФ.

Сумма НДС по товарно-материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным для осуществления предпринимательской деятельности по операциям как облагаемым, так и не облагаемым НДС, учитывается в стоимости или принимается к вычету в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ.

3. Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с товарно-материальными ценностями, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с товарно-материальными ценностями, включается в сумму расходов на их приобретение.

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение товарно-материальных ценностей.

4. Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе изготовления товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей, которые в соответствии с технологическим процессом направляются в качестве полноценного сырья (материалов) для изготовления других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

2) по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

5. К материальным расходам приравниваются в том числе потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

6. Материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае, если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

Особенности учета расходов на оплату труда

В расходы на оплату труда включаются любые начисления (выплаты) работникам в денежной и (или) натуральной формах, за исключением расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров.

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

- 1) суммы начисленной и фактически выплаченной заработной платы;
- 2) начисленные и фактически выплаченные суммы стимулирующего и компенсационного характера (например, денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника);
- 3) стоимость товаров (работ, услуг), предоставляемых в порядке натуральной оплаты труда;
- 4) суммы вознаграждений по заключенным договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским договорам;
- 5) другие виды начислений (выплат), произведенных в пользу работника в соответствии с трудовым договором.

Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов индивидуальных предпринимателей в момент выплаты денежных средств.

Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда работникам доходов и удержанных с них налогов производится в разделе V Книги учета.

Основные средства и порядок определения их первоначальной стоимости

К основным средствам относится часть имущества, используемого в качестве средств труда для изготовления и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства, приобретенного для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, облагаемым НДС, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам основных средств, непосредственно используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитываются в соответствии с порядком, изложенным в п. 2 ст. 170 НК РФ.

Суммы НДС уплаченных поставщикам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности по операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС, включаются в их стоимость или принимаются к вычету в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ.

Стоимость объектов основных средств, созданных самим индивидуальным предпринимателем для целей осуществления предпринимательской деятельности, определяется как сумма фактических расходов на их создание (в том числе материальных расходов, расходов на услуги сторонних организаций).

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных по договору мены, признается рыночная стоимость обмениваемого имущества.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения.

К работам по достройке, дооборудованию относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Изменение в учете первоначальной стоимости основных средств в иных случаях, в том числе путем индексации или прямого пересчета (переоценки) по рыночным ценам, не производится.

Единицей учета основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно-сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Для учета основных средств индивидуальным предпринимателям рекомендуется использовать формы и краткие указания по их заполнению, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

Нематериальные активы и порядок определения их первоначальной стоимости

К нематериальным активам, непосредственно используемым в процессе осуществления предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев), относятся приобретенные и (или) созданные индивидуальным предпринимателем результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них).

При этом для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить индивидуальному предпринимателю экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у индивидуального предпринимателя на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора и иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право автора на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (созда-

ние) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам нематериальных активов, непосредственно используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитываются в соответствии с порядком, изложенным в п. 2 ст. 170 НК РФ.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности по операциям как облагаемым, так и необлагаемым НДС, включаются в их стоимость или принимаются к вычету в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ.

Стоимость нематериальных активов, созданных самим индивидуальным предпринимателем для целей осуществления предпринимательской деятельности, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

К нематериальным активам не относятся:

- 1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- 2) интеллектуальные и деловые качества работников, их квалификация и способность к труду.

Особенности учета амортизационных начислений

К амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капи-

тального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

2) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судходоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

3) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

4) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

5) основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также иное имущество, полученное в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

6) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, когда по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, в частности:

- 1) переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- 2) по которым фактические затраты на их приобретение, сооружение и изготовление не могут быть документально подтверждены.

Особенности учета прочих расходов

К прочим расходам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности (раздел VI Книги учета), относятся следующие расходы:

- 1) суммы налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплаченных за отчетный налоговый период, за исключением налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц, уплаченного за имущество, непосредственно не используемое для осуществления предпринимательской деятельности, а также налогов, перечисленных в ст. 270 НК РФ;
- 2) расходы на сертификацию продукции и услуг;
- 3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);
- 4) расходы по обеспечению пожарной безопасности, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, расходы по обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);
- 5) расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренные законодательством Российской Федерации;
- 6) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;
- 7) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- 8) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
- 9) расходы на командировки работников, выплаченные в установленном порядке;
- 10) расходы на оплату информационных услуг, в частности, приобретение специальной литературы, периодических изданий по во-

просам, связанным с профессиональной деятельностью индивидуального предпринимателя, необходимые для осуществления деятельности, а также информационных систем (например, «Консультант», «Гарант» и иных аналогичных систем) при наличии подтверждающих документов об их использовании;

11) расходы на оплату консультационных и юридических услуг, оказываемых по договорам возмездного оказания услуг, в которых содержится перечень определенных действий или указана определенная деятельность, которую обязан осуществить исполнитель по заданию индивидуального предпринимателя (заказчик), с последующим предоставлением заказчику результатов действий (деятельности) исполнителя (например, письменные консультации, разъяснения, проекты договоров, заявлений и других документов).

При этом не относятся к расходам по оплате консультационных и юридических услуг затраты индивидуального предпринимателя по уплате услуг его уполномоченного представителя, а также услуг, связанных с выполнением возложенных законодательством Российской Федерации на индивидуального предпринимателя обязанностей;

12) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление действий, связанных с предпринимательской деятельностью. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, соответствующих размерам государственной пошлины;

13) расходы на канцелярские товары;

14) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, включая расходы на услуги факсимильной связи, электронной почты, а также информационных систем (например, Интернет);

15) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);

16) расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с предпринимательской деятельностью и реализацией товаров (работ, услуг);

17) расходы на рекламу изготавливаемых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), связанных с деятельностью индивидуального предпринимателя, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках.

К расходам на рекламу относятся:

а) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

б) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

в) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании;

18) расходы на ремонт основных средств;

19) другие расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

Контрольные вопросы к главе 6

1. В чем заключается правовой режим для занятия предпринимательской деятельностью.

2. Раскройте и опишите системы налогообложения, применяемые индивидуальными предпринимателями.

3. Рассмотрите порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц индивидуальными предпринимателями.

4. Раскройте правила предоставления профессиональных налоговых вычетов индивидуальному предпринимателю.

5. Перечислите документы, являющиеся основанием для получения профессионального налогового вычета, и раскройте содержание каждого из них.

6. В чем заключается проверка учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя?

7. Раскройте особенности учета индивидуальным предпринимателем убытков, полученных в отчетном периоде.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая система выступает как один из основных инструментов регулирования экономики и социальной сферы.

Налоговая система России представляет собой систему налогообложения, образованную организованными государством связями между государством (местным самоуправлением) в лице их органов и физическими лицами (их организациями) по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, контроля за своевременностью и полнотой их уплаты, привлечения к ответственности за нарушение установленного порядка взимания налогов и сборов, а также обжалования актов и действий должностных лиц государства (местного самоуправления). В налоговую систему входят все институты, которые подвергаются правовому регулированию в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Налоговая система характеризует налоговый правопорядок в целом.

Совершенствование деятельности налоговых органов предполагает единые подходы при проведении налоговых проверок. От того, насколько полно и всесторонне проведена проверка, зависит успех выявления налогового правонарушения. Результаты проверки соблюдения налогового законодательства призваны служить отправной точкой для формирования доказательственной базы по возмещению ущерба, нанесенного государству.

Существует множество способов уклонения от налогообложения, различных по своему содержанию, методам, приемам и признакам, но преследующих единые цели: неперечисление в бюджет причитающихся сумм налога с сокрытием объектов налогообложения и представление налоговым органам расчетов, скрывающих или занижающих размеры таких объектов. Уклонение от уплаты налогов – это невыполнение обязанности по своевременной и полной уплате в соответствующий бюджет определенной денежной суммы, исчисленной в порядке, установленном законодательством.

Налоговые органы в своей проверочной деятельности обязаны четко и последовательно выполнять соответствующие нормативные предписания, ставить и решать в процессе правоприменительной деятельности только те задачи, которые либо прямо предусмотрены законодательством, либо непосредственно вытекают из него, не выходя за пределы своей компетенции. Решения и мероприятия контролирую-

щих налоговых органов, а также методы их реализации не должны противоречить действующим правовым нормам, нарушать или ущемлять права и законные интересы налогоплательщиков и граждан.

Технология налоговых проверок не имеет строгой регламентации и не зафиксирована нормативными правовыми актами, но она отвечает определенному набору требованиям и включает несколько этапов, осуществляемых в определенной последовательности:

- 1) планирование проверки (изучение и оценка системы бухгалтерского и налогового учета, применяемой системы налогообложения, учетной политики организации и т. д.);
- 2) сбор доказательств (проведение проверки по существу);
- 3) документирование выявленных нарушений;
- 4) заключительный этап (завершение подготовки рабочей документации).

Основные подходы формирования методики налоговой проверки различны, и среди них нами выделен отраслевой подход, заключающийся в разработке методики проверки экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. Методики, предлагаемые нами в учебном пособии, строятся по единой типовой схеме, включающей перечень нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность организаций, особенности налогообложения, перечень учетных документов, характерных для каждого вида деятельности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные правовые акты

Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.).

Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ.

Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. № 190-ФЗ.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.

Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ.

Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ.

Трудовой кодекс Российской Федерации.

Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации».

Федеральный закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Федеральный закон от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе».

Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции».

Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

Федеральный закон от 3 июня 2009 г. № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами».

Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях».

Федеральный закон от 26 марта 2003 г. № 35-ФЗ «Об электроэнергетике».

Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».

Закон Российской Федерации от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

Федеральный закон от 17 ноября 1995 г. № 169-ФЗ «Об архитектурной деятельности в РФ».

Федеральный закон от 23 ноября 1995 г. № 174-ФЗ «Об экологической экспертизе».

Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ (ред. от 5 апреля 2016 г.) «О соглашениях о разделе продукции».

Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции».

Закон Российской Федерации от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» (в ред. от 3 июля 2016 г.).

Закон Российской Федерации от 20 августа 1993 г. № 5663-1 «О космической деятельности».

Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах».

Закон СССР от 31 мая 1991 г. № 2213-1 «Об изобретениях в СССР» (применяется в части, не противоречащей части четвертой ГК РФ).

Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Указ Президента Российской Федерации от 20 мая 2004 г. № 649 «Вопросы структуры федеральных органов исполнительной власти».

Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 15 июля 1992 г. № 3314-1 (ред. от 5 апреля 2016 г.) «О порядке введения в действие Положения о порядке лицензирования пользования недрами».

Постановление Правительства Российской Федерации от 10 июня 2013 г. № 492 (ред. от 24 декабря 2015 г.) «О лицензировании эксплуатации взрывопожароопасных и химически опасных производственных объектов I, II и III классов опасности».

Постановление Правительства Российской Федерации от 22 февраля 2012 г. № 160 «О лицензировании космической деятельности».

Постановление Правительства Российской Федерации от 28 марта 2012 г. № 257 (ред. от 25 декабря 2012 г.) «О лицензировании производства маркшейдерских работ».

Постановление Правительства Российской Федерации от 4 июля 2012 г. № 682 (ред. от 6 октября 2015 г.) «О лицензировании деятельности по проведению экспертизы промышленной безопасности».

Постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. № 359 «О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники».

Постановление Правительства Российской Федерации от 23 июля 2007 г. № 470 «Об утверждении Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями».

Постановление Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2005 г. № 713 (ред. от 17 июня 2016 г.) «Об утверждении Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска».

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

Постановление Правительства Российской Федерации от 12 августа 2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа

исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов».

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации».

Постановление Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

Постановление Правительства Российской Федерации от 28 апреля 2003 г. № 249 (ред. от 22 апреля 2009 г.) «О порядке и условиях взимания регулярных платежей за пользование недрами с пользователей недр, осуществляющих поиск и разведку месторождений на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации».

Постановление Правительства Российской Федерации от 12 ноября 2002 г. № 814 (ред. от 26 марта 2014 г.) «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей».

Постановление Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921 «Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения».

Постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2001 г. № 899 «Об утверждении Правил отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горнодобывающего и перерабатывающего производства».

Постановление Росстата от 9 февраля 2007 г. № 17 «Об утверждении статистического инструментария для организации Ростехнадзором статистического наблюдения за потерями угля (сланца) в недрах».

Постановление Госкомстата России от 26 декабря 2000 г. № 132 (ред. от 31 марта 2010 г., с изм. от 6 мая 2011 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации Минэнерго России статистического наблюдения за отпуском теплоэнергии, потреблением электроэнергии, расходом природного и сжиженного углеводородного (нефтяного) газа, движением нефти и нефтепродуктов».

Постановление Госкомстата России от 13 ноября 2000 г. № 110 (ред. от 17 сентября 2013 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации МПР России статистического наблюдения за запасами полезных ископаемых, геологоразведочными работами и их финансированием, использованием воды и начисленными платежами за загрязнение окружающей среды».

Постановление Госкомстата России от 19 сентября 2000 г. № 82 (ред. от 3 сентября 2002 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации РАО «ЕЭС России» статистического наблюдения за деятельностью энергосистемы».

Постановление Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ».

Постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций».

Постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве».

Постановление Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте».

Постановление Госкомстата России от 21 июля 1995 г. № 103 (ред. от 21 июля 1998 г.) «Об утверждении форм федерального государственного статистического наблюдения по промышленности».

Постановление Госстроя России от 5 марта 2004 г. № 15/1 (ред. от 16 июня 2014 г.) «Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации» (вместе с «МДС 81-35.2004...»).

Постановление Федерального горного и промышленного надзора от 6 июня 2003 г. № 73 «Об утверждении «Инструкции по Производству маркшейдерских работ».

Общероссийский классификатор полезных ископаемых и подземных вод. ОК 032-2002 (утв. постановлением Госстандарта России от 25 декабря 2002 г. № 503-ст (ред. от 8 июля 2014 г.).

Постановление Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. № 454-ст (ред. от 10 ноября 2015 г.) «О принятии и введении в действие ОКВЭД».

Распоряжение Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2003 г. № 1754-р «Об утверждении программы изменения уровня государственных регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике».

Приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н (ред. от 3 октября 2016 г.) «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы».

Приказ Минфина России от 17 октября 2011 г. № 132н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения».

Приказ Минфина России от 17 октября 2011 г. № 133н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей».

Приказ Минфина России от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

Положение по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда (ПБУ 2/2008) (утв. приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н).

Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н (ред. от 16 мая 2016 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02».

Приказ Минфина и МНС России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 «Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей».

Приказ Минфина и МНС России от 10 марта 1999 г. № 20н, ГБ-3-04/39 «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке».

Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (ред. от 6 апреля 2015 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

Приказ ФНС России от 19 октября 2016 г. № ММВ-7-3/572@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме».

Приказ ФНС России от 12 января 2016 г. № ММВ-7-3/1@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по акцизам на этиловый спирт, алкогольную и (или) подакцизную спиртосодержащую продукцию в электронной форме и порядка ее заполнения, а также формы и формата представления налоговой декларации по акцизам на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, прямогонный бензин, средние дистилляты, бензол, параксилол, ортоксилол, авиационный керосин, природный газ, автомобили легковые и мотоциклы в электронной форме и порядка ее заполнения».

Приказ ФНС России от 30 октября 2015 г. № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (форма 2-НДФЛ).

Приказ ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Приказ ФНС России от 14 мая 2015 г. № ММВ-7-3/197@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме».

Приказ ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)».

Приказ ФНС России от 24 декабря 2014 г. № ММВ-7-11/671@ (ред. от 10 октября 2016 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

Приказ ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558@ (ред. от 20 декабря 2016 г.) «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».

Приказ ФНС России от 4 июля 2014 г. № ММВ-7-3/353@ (ред. от 19 октября 2016 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности в электронной форме».

Приказ ФНС России от 3 октября 2012 г. № ММВ-7-8/662@ (ред. от 14 июля 2015 г.) «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации».

Приказ ФНС России от 27 декабря 2010 г. № ММВ-7-3/768@ (ред. от 14 ноября 2013 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)».

Приказ ФНС России от 9 апреля 2008 г. № ММ-3-2/152@ «Об утверждении форм заявления о регистрации контрольно-кассовой техники, книги учета контрольно-кассовой техники и карточки регистрации контрольно-кассовой техники».

Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки».

Приказ ФНС России от 2 августа 2005 г. № САЭ-3-06/354@ «Об утверждении Перечня должностных лиц налоговых органов Российской Федерации, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях».

Приказ Росстата от 15 августа 2016 г. № 427 (ред. от 16 декабря 2016 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством».

Приказ Росстата от 21 декабря 2016 г. № 844 «Об утверждении статистического инструментария для организации Федеральным агентством по недропользованию федерального статистического наблюдения за состоянием и изменением запасов и ресурсов категории D0 нефти, газа, конденсата, этана, пропана, бутанов, серы, гелия, азота, углекислого газа, примесей ванадия и никеля в нефти».

Приказ Росстата от 11 августа 2016 г. № 414 «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий».

Приказ Росстата от 26 октября 2015 г. № 498 (в ред. от 6 февраля 2017 г.) «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации».

Приказ Росстата от 17 июля 2015 г. № 327 (ред. от 28 октября 2016 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством».

Приказ Росстата от 19 сентября 2014 г. № 572 (ред. от 15 августа 2016 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за жилищным фондом, работой жилищно-коммунальных организаций в условиях реформы и внесении изменений в приложения № 9 и 14, утвержденные приказом Росстата от 4 сентября 2014 г. № 548».

Приказ Росстата от 4 сентября 2014 г. № 548 (ред. от 15 августа 2016 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством».

Приказ Росстата от 6 мая 2011 г. № 235 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минэнерго России федерального статистического наблюдения за ценами приобретения и реализации нефти и нефтепродуктов, отгрузкой нефтепродуктов, наличием резервуаров для хранения нефти и нефтепродуктов».

Приказ Росстата от 28 июля 2009 г. № 153 (ред. от 1 апреля 2014 г.) «Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий».

Приказ МВД и ФНС России от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».

Приказ Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации (Минстроя России) от 19 февраля 2015 г. № 117/пр «Об утверждении формы разрешения на строительство и формы разрешения на ввод объекта в эксплуатацию».

Приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 28 августа 2013 г. № 582-ст «ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения».

Приказ Минэнерго России от 4 апреля 2016 г. № 261 «Об утверждении Административного регламента предоставления Министерством энергетики Российской Федерации государственной услуги по утверждению нормативов технологических потерь углеводородного сырья при добыче, транспортировке сырья и продуктов его переработки трубопроводным транспортом».

Приказ Минэнерго России от 13 августа 2009 г. № 365 «Об утверждении норм естественной убыли нефти при хранении».

Приказ Минэнерго России от 13 августа 2009 г. № 364 «Об утверждении норм естественной убыли нефтепродуктов при хранении».

Приказ Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации от 5 сентября 2007 г. № 352 «Об утверждении образца идентификационного знака контрольно-кассовой техники».

Приказ Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации от 5 сентября 2007 г. № 351 «Об утверждении образца марки-пломбы контрольно-кассовой техники».

Приказ Федеральной службы по тарифам от 24 августа 2004 г. № 43-э/2 (ред. от 5 ноября 2009 г.) «Об утверждении Методических указаний по расчету тарифов на услуги коммерческого оператора».

Приказ Минтопэнерго России от 17 ноября 1998 г. № 371 (ред. от 12 октября 1999 г.) «Об утверждении Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях».

Приказ Федерального агентства по недропользованию и Федеральной налоговой службы от 5 октября 2005 г. № 1000/САЭ-3-21/485 «Об утверждении Соглашения о взаимодействии Федерального агентства по недропользованию и Федеральной налоговой службы».

Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ (утв. приказом Минстроя России от 4 декабря 1995 г. № БЕ-11-260/7).

Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утв. Миннауки России 15 июня 1994 г. № ОР-22-2-46).

Положение Банка России от 19 июня 2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств».

Положение Банка России от 12 октября 2011 г. № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации».

Указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Указание Банка России от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».

Письмо Минфина России от 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)».

Письмо Минфина России от 23 мая 1994 г. № 66 «О Методических рекомендациях по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства, и формированию финансовых результатов».

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Письмом Минфина Российской Федерации от 30 декабря 1993 г. № 160).

Письмо Минфина России от 24 июля 1992 г. № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях».

Письмо ФНС России от 21 октября 2013 г. № ММВ-20-3/96@ «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на основе формы счета-фактуры».

Письмо ФНС России от 15 марта 2006 г. № ММ-6-03/274@ «О применении освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении научно-исследовательских работ, выполняемых учреждениями науки».

Письмо Госналогслужбы России от 28 октября 1994 г. № НП-6-01/408 «Об особенностях состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий нефтедобывающей, газодобывающей отраслей и магистрального трубопроводного транспорта, а также геолого-разведочных работ».

Письмо Госстроя России от 15 января 1998 г. № ВБ-20-8/12 «О нормах расхода материалов, изделий и конструкций, используемых в строительстве».

Письмо Министерства архитектуры, строительства и ЖКХ Российской Федерации от 10 июня 1992 г. № БФ-558/15 «О Руководстве

по составлению договоров подряда на строительство в Российской Федерации».

Письмо Государственного комитета Российской Федерации по вопросам архитектуры и строительства (Госстроя России) от 18 октября 1993 г. № 12-248 (ред. от 13 ноября 1996 г.) «О Методических рекомендациях о порядке применения нормативов накладных расходов в строительстве».

Научная, учебная и учебно-методическая литература и материалы периодической печати

Бобшко В. И. Контроль и ревизия : учебное пособие для вузов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 313 с.

Брызгалин А. В. Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения. – М. : ЭКСМО, 2011. – 412 с.

Воронов Д. М. Договорная и налоговая цены сделки. Сделки, совершаемые между взаимозависимыми лицами // Налоговый вестник. – 2011. – № 12. – С. 33–35.

Дадашев А. З. Налоговый контроль в Российской Федерации: учебное пособие. – М. : КНОРУС, 2012. – 126 с.

Денисаев М. А. Начисление налогов при отклонении цены реализации от рыночных цен // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2012. – № 3. – С. 20–22.

Доброхотова В. Б., Лобанов А. В. Налоговые проверки. Книга для налогоплательщика и налогового. – М. : Международный центр финансово-экономического развития, 2011. – 416 с.

Зобова Е. П. Продление сроков выездной проверки: суды на стороне налоговиков // Налоговая проверка. – 2012. – № 4.

Кафтанников А. А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ : методическое пособие. – Челябинск : Интэр, 2011. – 54 с.

Колесниченко Т. В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : научно-практическое пособие – М. : Юстицинформ, 2012.

Контроль за трансфертными ценами / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Налоги и финансовое право, 2012.

Миляков Н. В. Налоговое право : учебник. – М. : Инфра-М, 2011. – 383 с.

Мишин М. В. Игры с ценами // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 6. – С. 15–18.

Налог на добавленную стоимость: сложные вопросы из практики налогового консультирования / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Налоги и финансовое право, 2011.

Налог на прибыль: сложные вопросы из практики налогового консультирования. Часть 2 (прочие и внереализационные расходы, дата признания расходов и другие вопросы) / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Налоги и финансовое право, 2011.

Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум для академического бакалавриата / под науч. ред. Л. И. Гончаренко. – М. : Юрайт, 2015. – 541 с.

Налоговая политика государства : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. Н. И. Малис. – М. : Юрайт, 2015. – 388 с.

Налогообложение доходов физических лиц: ответы на сложные вопросы налогоплательщиков и налоговых агентов / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Налоги и финансовое право, 2011.

Организация и методы налоговых проверок : учебное пособие / под ред. А. Н. Романова. – М. : Вузовский учебник, 2012. – 288 с.

Ордынская Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок : учебник и практикум для СПО / под ред. Л. С. Кириной. – М. : Юрайт, 2015. – 406 с.

Пансков В. Г. Налоги и налогообложение. Практикум : учебное пособие для вузов. – М. : Юрайт, 2015. – 319 с.

Пайзулаев И. Р. Организация и методика проведения налоговых проверок : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика». – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 166 с.

Практическая налоговая энциклопедия. Том 1. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А. В. Брызгалина. – М., 2003.

Путилин Д. Опасные налоговые схемы : монография. – М. : Альпина Паблишер, 2016. – 345 с.

Разгулин С. В. Чего ждать от закона о трансфертном ценообразовании // Семинар для бухгалтера. – 2011. – №10. – С. 32–34.

Ревизии и проверки государственных (муниципальных) учреждений – 2011 / под общ. ред. Ю. А. Васильева. – М. : Аюдар Пресс, 2011.

Сафохина Е. А., Егорова Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок. Часть 1 : учебное пособие. – М. : МосУ МВД России, 2014. – 193 с.

Сафохина Е. А., Егорова Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок. Часть 2 : учебное пособие. – М. : МосУ МВД России, 2014. – 164 с.

Сафохина Е. А., Егорова Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок. Часть 3 : учебное пособие. – М. : МосУ МВД России, 2014. – 136 с.

Ройбу А. В. Налоговые проверки. – М. : Экзамен. 2011. – 361 с.

Сальникова Л. В. Налоговые проверки: практическое пособие. – М. : Альфа-пресс, 2012. – 185 с.

Свиридова Т. В. Проверка правильности ценообразования для целей налогообложения // Бизнес для бизнеса. – 2012. – № 1. – С. 14–18.

Смелик Р. Г., Осташенко Е. Г. Контроль и ревизия: учебное пособие. – Омск : Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, 2016. – 152 с.

Соловьев С. Б. Цена срочной сделки для целей налогообложения прибыли // Российский налоговый курьер. – 2011. – № 21. – С. 28–30.

Спирина Л. В., Тимошенко В. А. Налоговые проверки : учебно-практическое пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен. 2011. – 433 с.

Тютин Д. В. Налоговое право // Информационно-правовой портал «Гарант».

Шелемех Н. Н. Налоговая проверка : учебное пособие. – Саратов : Ай Пи Ар Букс, 2015. – 303 с.

Шестакова Е. В. Судебные споры в налоговых и финансовых отношениях // Информационно-правовой портал «Гарант».

Интернет-ресурсы

URL: <http://www.nalog.ru/> – официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации.

URL: <http://www.minfin.ru/ru/> – официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации.

URL: <http://www.customs.ru/> – официальный сайт Федеральной таможенной службы.

URL: <http://www.gks.ru/> – официальный сайт Федеральной службы государственной статистики.

URL: <http://mvd.ru/> – официальный сайт Министерства внутренних дел Российской Федерации.

ГЛОССАРИЙ

Агент налоговый (А. н.) – в Российской Федерации в целях НК РФ – лицо, на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. А. н. имеет те же права, что и налогоплательщик.

Акт, государственный – официальный документ, принятый и выпущенный государственными органами.

Акт налоговой проверки – документ, составляемый уполномоченными должностными лицами налоговых органов по результатам выездной или камеральной налоговой проверки. В акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты выявленных налоговых правонарушений или говорится об их отсутствии.

Взимание налога за счет имущества налогоплательщика – мера обеспечения исполнения налогового обязательства; представляет собой обращение к исполнению требования органа налоговой службы или таможенного органа об уплате налога за счет средств, полученных от реализации имущества этого налогоплательщика или иного обязанного лица. Производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, с учетом сумм, взысканных за счет денежных средств налогоплательщика.

Выездная налоговая проверка – проверка, проводимая на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Декларация налоговая – сообщение (письменное заявление) привлекаемого к уплате налога юридического или физического лица о размерах его дохода, имущества и т. п.

Законный представитель налогоплательщика. Законными представителями налогоплательщика – организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Законодательство налоговое (З. н.) регулирует отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств, устанавливает налоговые санкции. Обычно З. н. входит в компетенцию высших законодательных органов страны, но в определенных пределах нормы налогового регулирования устанавливают и высшие исполнительные органы - правительство или министерство финансов.

Инвентаризация – один из обязательных способов выявления и описания фактического наличия и качественной характеристики имущества и обязательств организации. Проводится для обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества предприятия.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Кодекс налоговый – основной свод законодательных норм, регулирующих налоговые отношения государственных и местных органов самоуправления с налогоплательщиками, принятый на уровне верховной власти государства. Определяет основополагающие принципы налогового законодательства: построение и функционирование налоговой системы, порядок установления, изменения и отмены налогов, статус налогоплательщиков, органов, осуществляющих исполнение налоговых обязательств и налоговый контроль, других агентов налоговых отношений, ответственность за налоговые правонарушения.

Налоговая отчетность – отчетность, которая представляется в органы налоговой службы и внебюджетные фонды и характеризует состояние обязательств предприятия, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей.

Налоговая санкция – мера ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл. 16 НК РФ.

Налоговую тайну составляют любые сведения о налогоплательщике, полученные налоговым органом, за исключением сведений:

1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) об уставном фонде (уставном капитале) организации;
- 4) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

5) предоставляемых налоговым или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми или правоохранительными органами (в части предоставления этим органам).

Налоговое обязательство – обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог при наличии обстоятельств, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации или иным актом налогового законодательства. Возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных налоговым законодательством обстоятельств, предусматривающих уплату налога. Исполнением налогового обязательства признается уплата причитающихся сумм налога. Исполнение налогового обязательства является одной из основных обязанностей налогоплательщика и должно осуществляться в порядке и в сроки, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации. Исполнение налогового обязательства обеспечивается следующими мерами: залогом имущества, поручительством банка, взиманием налога и пеней.

Налоговое планирование – планирование налоговых платежей, составная часть системы планирования операционной деятельности предприятия и формирования его налоговой политики на предстоящий период.

Налоговое правонарушение – виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговым правонарушением, совершенным по неосторожности признается, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Налоговым правонарушением, совершенным умышленно признается, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно до-

пускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налогоплательщик крупнейший – в Российской Федерации – российская организация, которая подлежит налоговому администрированию на федеральном или региональном уровне. Критерии отнесения налогоплательщика к крупнейшим в настоящее время устанавливала ФНС России: 1) показатели финансово-экономической деятельности за отчетный период; 2) отношения взаимозависимости между организациями (по ст. 20 НК РФ). Эти критерии периодически менялись.

Налоговые проверки, проводимые таможенными органами – камеральные и выездные проверки, проводимые таможенными органами, в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в соответствии с правилами, предусмотренными ст.ст. 87–89 НК РФ.

Налоговый контроль – единая система учета налогоплательщиков и имущества, подлежащего налогообложению, а также контроля за надлежащим исполнением налогового законодательства. Согласно ст. 82 НК РФ – это деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый риск – один из видов финансовых рисков, характеризующий вероятность возникновения непредвиденных финансовых потерь, связанных с введением новых видов налогов, увеличением размеров налоговых ставок по действующим налогам, отменой используемых предприятием налоговых льгот или налоговых освобождений, изменением порядка и сроков внесения налоговых платежей, а также выявлением налоговых правонарушений в ходе налоговой проверки.

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль, которая должна отражать порядок формирования сумм создаваемых резервов; формирования суммы доходов и расходов; определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде и подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом налогу на прибыль.

Налогоплательщики – организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации возложена обязанность уплачивать налоги.

Недоимка – сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Подзаконный акт – правовой акт государственного органа, изданный в пределах его компетенции в соответствии с законом либо на его основе и во исполнение.

Преступление налоговое – совершенное вменяемым лицом, достигшим возраста уголовной ответственности, нарушение законодательства о налогах и сборах (с умыслом или по неосторожности), являющееся общественно опасным деянием (действием или бездействием), предусмотренное следующими статьями УК РФ: 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица», 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций», 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента», 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов». Физическое лицо, совершившее преступление налоговое, несет ответственность в соответствии с УК РФ. Привлечение организации к налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц от административной и уголовной ответственности.

Уполномоченный представитель налогоплательщика – физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

ВЭД – внешнеэкономическая деятельность.

ВБФ – внебюджетные фонды.

ГРН – государственный регистрационный номер.

ЕГРИП – единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей.

ЕГРН – единый государственный реестр налогоплательщиков.

ЕГРЮЛ – единый государственный реестр юридических лиц.

ИНН – идентификационный номер налогоплательщика.

КИО – код иностранной организации.

КПП – код причины постановки на налоговый учет.

КоАП – Кодекс об административных правонарушениях.

Минфин – Министерство финансов.

МНС – Министерство по налогам и сборам.

НИО – научно-исследовательская организация.

РФ – Российская Федерация.

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации.

ОВД – органы внутренних дел.

ОГРН – основной государственный регистрационный номер.

ОГРНИП – основной государственный регистрационный номер индивидуального предпринимателя.

ОРД – оперативно-розыскная деятельность.

ТК РФ – Трудовой кодекс Российской Федерации.

НДС – налог на добавленную стоимость.

УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации.

ФНС – Федеральная налоговая служба.

ФСС РФ – Фонд социального страхования Российской Федерации.

ФТС – Федеральная таможенная служба.

ФХД – финансово-хозяйственная деятельность.

Сафохина Елена Анатольевна,
кандидат экономических наук, доцент;
Егорова Елена Васильевна,
кандидат экономических наук

**Организация и методика
проведения налоговых проверок**

Часть 4

Учебное пособие

Подписано в печать 28.12.2017	Формат 60×84/16	Тираж 53 экз.
Заказ № 2079	Цена договорная	Объем 10,15 уч.-изд. л.
		11,68 усл. печ. л.

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12