Содержание

Введение…………………………………………………………………………...3

1. Классификация доходов в бюджет……………………………………………6

1.1 Исчисление налогов с учетом особенностей связанных с наличием обособленных подразделений……………………………………………20

2. Практические аспекты исчисления налогов в условиях наличия обособленных подразделений (на примере организации)…………………….47

2.1 Характеристика организации………………………………………...61

2.2 Совершенствования налогообложения при наличии обособленных подразделений…………………………………………………………….682.3. Исчисление налога на имущество…………………………………..74

2.4. Упрощенная система налогообложения……………………………77

# Заключение……………………………………………………………………….62

Список использованной литературы…………………………………………...64

Введение

Известно, что динамичное и устойчивое развитие общества невозможно без активного участия государства в экономических процессах, которое реализуется, прежде всего, в его финансовой политике и определяется состоянием финансов государства.

Конкретная практика выполнения задач государственными органами в сфере управления государственными финансами характеризует степень участия государства в экономических процессах и определяет полноту реализации его функций. Экономической основой для осуществления традиционных функций государства и инструментом государственного регулирования экономики является бюджет - основная и главная составляющая государственных финансов в любом государстве.

Являясь аккумулятором денежных средств, в форме налоговых доходов государство перераспределяет их на формирование национальной обороноспособности, социальной политики, образования, поддержки сельскохозяйственных предприятий и прочих не менее значимых отраслей, которые по своей функциональной природе не могут выжить без поддержки государства. Связано это в первую очередь, с некоммерческой средой большинства национальных институтов и высоким уровнем рисков при ведении хозяйственной деятельности.

Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, исчисляют и уплачивают налог на прибыль в порядке, установленном ст. 288 Налогового Кодекса (далее НК). Российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм налога производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям. Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых обособленные подразделения налогоплательщика стоят на налоговом учете.

Таким образом, если организация приняла в установленном порядке решение уплачивать налог на прибыль в региональный бюджет через уполномоченное обособленное подразделение (в Вашем случае по месту регистрации в ИФНС по Советскому району), то по месту нахождения обособленного подразделения (ИФНС по Ленинскому району) декларация не представляется и налог не уплачивается.

Налогообложение обособленных подразделений включает в себя:

* Налог на добавленную стоимость
* Налог на доходы физических лиц
* Единый социальный налог
* Транспортный налог
* Земельный налог
* Налог на имущество

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

Понимая всю значимость данных отраслей и их влияние на национальную и продовольственную безопасность страны государство должно стремится к их поддержке и развитию. Кроме того, большинство перечисленных национальных институтов являются локомотивом практически любой экономически развитой страны.

Поэтому мною и была выбрана тема "Налогообложение обособленных подразделений организации", которая является одной из фундаментальных в современном налогообложении.

**1. Классификация доходов в бюджет**

Данная классификация является общей группировкой доходов всех уровней бюджетной системы. Она основывается на законодательных актах, определяющих источники доходов.

Согласно классификации доходов бюджетов Российской Федерации, доходы подразделяются на:

Общие доходы состоят из текущих доходов и доходов от операций с капиталом.

Текущие доходы образуются за счет налогов и текущих неналоговых поступлений.

Налоги являются наиболее существенным источником доходов бюджета. С их помощью мобилизуются средства предприятий, населения и других налогоплательщиков.

Налоговые поступления представляют собой обязательные, безвозмездные, невозвратные платежи субъектов хозяйствования и населения органам государственного управления, поступающие в установленных законом размерах и в определенные сроки. Их доля в центральных бюджетах развитых стран составляет 80-90%. В России по федеральному бюджету, утвержденному на 2005 г., сумма налоговых поступлений составляет 93,4 % общих доходов бюджета. Соответственно, неналоговые доходы в составе доходных источников занимают невысокий удельный вес — 5,6%.

Наряду с указанной фискальной функцией налоги выполняют также регулирующую функцию, с помощью которой государство оказывает воздействие на производство. Регулирующая функция проявляется в том, что размеры налогообложения и различия в тяжести налогов по отдельным секторам экономики и отраслям оказывают влияние на производство ВВП, реальный сектор экономики, платежеспособный спрос и капиталообразование. Налоговая система не должна ослаблять стимулы к экономической деятельности, а в лучшем случае способствовать ей.

Основными налоговыми поступлениями являются следующие:

1) подоходные налоги, налоги на прибыль и на увеличение рыночной стоимости капитала. В эту группу налогов включаются налоги, взимаемые с чистого дохода отдельных лиц, с прибыли предприятий, организаций, банков, а также на прирост стоимости капитала, например, за счет операций с ценными бумагами и другими активами или продажи земли;

2) отчисления работодателей и работников в государственные социальные фонды - пенсионный, социального страхования, медицинского страхования. Отчисления в социальные внебюджетные фонды рассматриваются вместе с налогами, а не как страховые взносы в силу их обязательности.

Обязательность обусловлена тем, что в противном случае значительное число людей может не позаботиться о сбережениях для обеспечения приемлемого уровня доходов после выхода на пенсию или в случае наступления нетрудоспособности. В странах с развитой рыночной экономикой существуют включаемые в бюджет отчисления на социальные нужды государственных служащих и отчисления в различные частные социальные фонды. В российской практике отдельные социальные фонды для государственных служащих не формируются, а сохраняется исторически сложившееся формирование внебюджетных социальных фондов для всех категорий населения. Отчисления в эти фонды, как видно из их названия, не включаются в бюджет, а образуют источники поступлений в эти самостоятельные фонды.

Включение этих отчислений в схему обусловлено необходимостью получения консолидированных данных в целом по всем государственным финансам, включающим доходы, как бюджетов, так и внебюджетных фондов;

3) налоги, взимаемые в зависимости от фонда оплаты труда (кроме отчислений в социальные фонды), например, транспортный налог, целевые сборы с граждан и предприятий на содержание милиции, благоустройство территории, содержание общеобразовательных учреждений;

4) налоги на собственность. В эту группу входят налоги на имущество юридических и физических лиц, имущество, переходящее в порядке наследования и дарения, земельный налог, налог с владельцев транспортных средств;

5) внутренние налоги на товары и услуги. К ним относятся налог на добавленную стоимость, акцизы, налоги на пользователей автомобильных дорог, на приобретение транспортных средств, содержание жилищного фонда, сбор со сделок, совершаемых на биржах, лицензионные сборы за право производства и торговли спиртными напитками. Налог на добавленную стоимость взимается на каждой стадии производства от суммы добавленной стоимости, определяемой как разность между ценой продажи и расходами на покупку факторов производства. Если сложить налоги, уплаченные на каждой стадии производства, то итоговая сумма практически является налогом на розничную торговлю, взимаемым по общей ставке со всех продаваемых товаров. НДС практикуется в европейских странах. В США вместо него взимается налог на розничную торговлю - налог с продаж;

6) налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции. Основными налогами этой группы являются импортные и экспортные пошлины;

7) прочие налоги, сборы и пошлины.

Наиболее значимыми налоговыми доходами являются налог на прибыль, индивидуальный подоходный налог и косвенные налоги - налог на добавленную стоимость, налог с продаж, налог с оборота, акцизы, таможенные пошлины.

Текущие неналоговые поступления. В состав текущих неналоговых поступлений включаются все возмездные, невозвратные поступления, за исключением доходов от продажи капитала.

Соответственно в состав неналоговых поступлений входят: доходы от государственной собственности и предпринимательской деятельности, административные сборы и платежи и доходы от продаж, поступления по штрафам и санкциям, кроме штрафов за просрочку уплаты налогов, и все добровольные, безвозмездные, невозвратные текущие поступления из негосударственных источников. Данная категория не включает доходы, получаемые государственными органами от налогов, официальные трансферты, заимствования, платежи в счет предоставленных в прошлом государственных кредитов, доходы от реализации основного капитала, запасов товаров, земли и нематериальных активов, а также поступления безвозмездных средств из негосударственных источников, предназначенных для капитальных целей.

К доходам от собственности и предпринимательской деятельности относятся все государственные доходы, поступление которых связано с владением собственностью, предприятиями, финансовыми активами или нематериальными активами, а также кассовая (фактическая) прибыль ведомственных предприятий, полученная ими в результате реализации товаров и услуг за пределы сектора государственного управления.

Административные сборы и платежи. Данная группа охватывает сборы и платежи, полученные в обмен на товары непроизводственного назначения и предоставление услуг некоммерческого характера, а также выручку от продаж, осуществляемых ведомственными предприятиями, издержки производства которых не могут быть определены отдельно. Эта категория включает как оплату товаров и услуг, характер которых не связан с государственным регулированием, так и обязательные платежи за услуги, связанные с таким регулированием (например, выдача водительских прав, паспортов, судебные сборы).

Поступления по штрафам и санкциям включают поступления от уплаты штрафов и применения конфискационных мер, которые не имеют отношения к нарушению налогового режима. В данную категорию включаются все пени и штрафы, которые невозможно идентифицировать отдельно и отнести к нарушениям налогового законодательства либо связать с какими-либо причинами.

Доходы от операций с капиталом. В данную категорию включаются: продажа государством основного капитала, доходы от реализации государственных запасов, земли и нематериальных активов, а также поступления трансфертов из негосударственных источников. В российской практике доходы от операций с капиталом объединяются с общим объемом налоговых поступлений и выделяются отдельно в их составе.

В объем продажи основного капитала включаются реализованные здания и другие сооружения, транспортное оборудование, машины и прочее оборудование. Эта категория включает только основные фонды, которыми владеют государственные органы управления.

Доходы от реализации государственных запасов формируются в результате продажи органами государственного управления запасов стратегических материалов, чрезвычайных и стабилизационных запасов товаров, осуществляемой государственными организациями, регулирующими рынок (т.е. некорпоративными единицами, не занимающимися реализацией товаров и услуг в значительных масштабах), а также продажи запасов зерна и других товаров, которые имеют особо важное значение для государства. В особых случаях сюда могут включаться доходы от реализации большого количества товарных излишков других видов.

Доходы от продажи земли и нематериальных активов. К объектам продажи относятся земля, леса, внутренние водоемы и месторождения за исключением расположенных на них сооружений или строительных объектов. Если стоимость земли невозможно отделить от стоимости реализованного сооружения, общая стоимость сделки должна показываться на основе преобладающего компонента. К нематериальным активам относятся права на разработку месторождений полезных ископаемых и занятие рыбной ловлей, другие концессии и арендные договоры, касающиеся земли, патентов, авторских прав и товарных знаков.

Поступления капитальных трансфертов из негосударственных источников. Под ними понимаются поступления добровольных, безвозмездных, невозвратных платежей на капитальные нужды, полученных государственными органами из негосударственных источников. В отличие от безвозмездных текущих трансфертов капитальные трансферты из негосударственных источников в основном осуществляются за счет накопленного богатства прежних лет. Их целью является финансирование процесса капиталообразования, расходов, предстоящих в долгосрочной перспективе, или приобретения материальных ценностей. Сюда относятся капитальные трансферты на строительство или покупку больниц, школ, музеев, театров, культурных центров или других государственных сооружений и оборудования. Также включаются капитальные трансферты в денежной форме, полученные от частных лиц, частных некоммерческих учреждений, негосударственных организаций, корпоративных и частных квазикорпоративных предприятий и других источников, за исключением средств, полученных от других органов государственного управления и международных организаций.

Полученные официальные трансферты. В данную категорию входят все невозвратные, безвозмездные платежи, полученные от других органов государственного управления или международных организаций. Это репарации, дарения, средства, предназначенные для осуществления особых проектов или программ, поддержки основного бюджета или другой цели.

К трансфертам от других уровней управления относятся невозвратные безвозмездные платежи, поступающие от одних уровней управления другим уровням. В российской практике они имеют форму финансовой поддержки субъектов Федерации в виде дотаций, субвенций, субсидий либо иной безвозвратной и безвозмездной передачи средств.

Различают собственные и регулирующие доходы бюджета. К собственным относятся виды доходов, закрепленные на постоянной основе за соответствующими бюджетами законодательством. К регулирующим относятся федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений в бюджеты субъектов Федерации или местные бюджеты.

**Структура поступления налогов в консолидированный бюджет на примере Самарского региона**

**В 2001 году** – до начала налоговой реформы, основными источниками налоговых доходов консолидированного бюджета Самарской области являлись налог на прибыль организаций (20,4% от общей суммы налоговых доходов), налог на пользователей автомобильных дорог (16,8%), подоходный налог с физических лиц (16,0%), налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (12,5%) и налог на добавленную стоимость (11,2%). Налоговая реформа, начавшаяся в 2002 году и сопровождающаяся изменениями в межбюджетных отношениях существенно изменила структуру налоговых доходов бюджета области.  
Таблица 1

**Структура доходов консолидированного бюджета области, %**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Источники доходов | 2001 год  (с учетом налоговых доходов дорожного и экологического фондов) | 2002 год | 2003 год | 2004 год | 2005 год |
| *Налоговые доходы* | *96,3*  *(100,0)* | *92,5*  *(100,0)* | *89,0* *(100,0)* | *87,4*  *(100,0)* | *86,9*  *(100,0)* |
| Налог на прибыль | 20,4 | 29,9 | 21,5 | 20,9 | 32,2 |
| Налог на доходы физических лиц | 16,0 | 24,8 | 30,5 | 35,9 | 34,1 |
| Налог на добавленную стоимость | 11,2 | - | - | - | - |
| Акцизы | 2,5 | 3,0 | 2,9 | 3,6 | 5,3 |
| Налог с продаж | 3,8 | 3,7 | 4,6 | 4,1 | 0,4 |
| Налоги на имущество | 9,2 | 11,0 | 14,5 | 14,9 | 12,1 |
| Налоги на совокупный доход | 0,7 | 0,8 | 0,9 | 1,3 | 2,2 |
| Платежи за пользование природными ресурсами | 4,9 | 5,6 | 9,5 | 12,5 | 9,9 |
| Налог на пользователей автомобильных дорог | 16,8 | 16,9 | 14,2 | 4,1 | 1,0 |
| Налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы | 12,5 | 3,2 | - | - | - |
| Прочие налоги | 2,0 | 1,1 | 1,4 | 2,7 | 2,8 |
| *Неналоговые доходы* | *2,7* | *3,6* | *5,6* | *7,1* | *8,2* |
| *Безвозмездные перечисления* | *1,0* | *3,9* | *5,2* | *5,5* | *4,7* |
| *Прочие доходы* | *0,0* | *0,0* | *0,1* | *0,1* | *0,2* |
| ВСЕГО ДОХОДОВ | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Основные задачи налоговой реформы - снижение налоговой нагрузки на предприятия при частичном переносе ее на население, а в отраслевом разрезе – усиление значения добывающих отраслей как источника налоговых поступлений, а также упрощение налогообложения малого бизнеса.   
**В 2002 году** изменение налоговой системы началось с реформы налогов, взимаемых с оборота (самых обременительных для предприятий): произошла полная отмена налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, а ставка налога на пользователей автомобильных дорог понижена с 2,5% до 1%. Отменили налоги на приобретение автотранспортных средств и на реализацию горюче-смазочных материалов. Была введена «плоская» шкала по подоходному налогу - ставка налога для всех уровней доходов населения установлена в размере 13%. Единый социальный налог (ЕСН) заменил страховые взносы во внебюджетные фонды. Ввели регрессивную ставку ЕСН, понизив ее на 0,9 п.п. относительно суммарной ставки страховых взносов (35,6% вместо 36,5%). Данные изменения в налогообложении заработной платы привели к выводу некоторого объема заработной платы из тени, что способствовало росту поступлений в бюджетную систему подоходного налога и ЕСН, заменившего собой страховые взносы во внебюджетные социальные фонды.  
Произошло перераспределение налоговых платежей между федеральным и региональным бюджетами. Налог на добавленную стоимость был централизован на федеральном уровне. Компенсацией послужила передача на региональный уровень дополнительного норматива по подоходному налогу с физических лиц (с 84% до 99%). Кроме того, федеральным законодательством была предоставлена возможность местным органам самоуправления повысить ставку налога на прибыль организаций с 30 до 35%. Данной возможностью воспользовалось подавляющее большинство муниципальных образований Самарской области.  
В результате изменений налоговой системы в формировании налоговых доходов консолидированного бюджета повысилась роль налога на прибыль организаций и подоходного налога с физических лиц. Объем поступлений налога на пользователей автомобильных дорог не уменьшился лишь за счет активного погашения задолженности прошлых лет.  
**В 2003 году** следующим шагом по снижению налоговой нагрузки на предприятия стало снижение ставки налога на прибыль организаций до 24%. В совокупности изменения амортизационной политики и учета затрат при определении налоговой базы по налогу на прибыль привели к тому, что поступления по данному налогу были ниже уровня предыдущего года. Даже изменение нормативов распределения налога на прибыль между федеральным и консолидированном бюджетом области с 36,7/63,3 до 30/70 не привело к росту этого источника в доходах консолидированного бюджета области. Исчерпали себя резервы по погашению задолженности в бюджет по налогу на приобретение автотранспортных средств и по налогу на пользователей автомобильных дорог.  
Компенсация выпадающих доходов произошла за счет изменений в налогообложении добывающей отрасли. Вновь введенный налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) заменил собой отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, часть платежей за пользование недрами и часть акцизов на нефть. Размер НДПИ поставлен в зависимость от уровня цен на углеводородное сырье на мировом рынке. Положительная конъюнктура на рынке сырьевых ресурсов привела к двукратному росту данного налога в бюджетную систему по сравнению с 2002 годом. Кроме того, изменения в сфере налогообложения природопользователей коснулись и земельного налога, ставки которого были увеличены в 2 раза.  
В 2003 году продолжился рост официальной заработной платы. В результате в структуре доходов консолидированного бюджета области на первое место в общей сумме налоговых доходов вышел налог на доходы физических лиц, обойдя налог на прибыль организаций. Следующим по значимости стал налог на имущество предприятий. Несколько уменьшилась в доходах бюджета области доля налога на пользователей автомобильных дорог. С 2003 года платежи за пользование природными ресурсами в полной мере можно назвать бюджетообразующими.  
Очередным шагом налоговой реформы в направлении снижения налогового бремени стала полная отмена **с 2004 года** налога на пользователей автомобильных дорог и налога с владельцев транспортных средств. Вместо этих налогов, являющихся источниками формирования целевого бюджетного дорожного фонда, был введен транспортный налог. Доходы территориального дорожного фонда резко сократились. Отчисления от земельного налога и акцизов на нефтепродукты не компенсировали выпадающие доходы дорожного фонда.   
Отмена налога на покупку иностранных денежных знаков также сократила число налоговых источников бюджета области.   
Произошли изменения в сфере налогообложения субъектов малого предпринимательства: на федеральном уровне был упорядочен перечень налогоплательщиков (расширен по сравнению с существующим ранее на региональном уровне) по единому налогу на вмененный доход, а также снижены ставки налогов для предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. В результате перехода ряда налогоплательщиков на уплату единого налога на вмененный доход произошел резкий в 2,5 раза данного налога и рост (в 1,5 раза) поступлений налогов на совокупный доход и снижение налога с продаж (93,7 % относительно 2003 года).  
Изменилась схема распределения акцизов: на алкогольную продукцию - в пользу федерального бюджета, на нефтепродукты – в пользу регионального. Однако, в результате изменения механизма уплаты акцизов на нефтепродукты поступления в бюджетную систему РФ с территории Самарской области снизились в 2,5 раза.   
Норматив отчислений от налога на прибыль организаций вновь был изменен в пользу региональных бюджетов - с 30/70 до 25/75. Но сохранение неустойчивого финансового положения предприятий области не позволило увеличить долю налога на прибыль в доходах бюджета области.

По-прежнему самым значимым источником в налоговых доходах бюджета области в 2004 году являлся налог на доходы физических лиц, увеличивающийся в соответствии с ростом фонда оплаты труда (123,4%). Его доля в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета возросла с 30,5% в 2003 году до 35,9% в 2004 году.

Сохранение цен на нефть на высоком уровне в течение года способствовало росту поступлений налога на добычу полезных ископаемых. В совокупности с индексированной в очередной раз ставкой земельного налога в 1,8 раза налог на добычу полезных ископаемых привел к тому, что платежи за пользование природными ресурсами стали еще более значимыми в формировании доходов консолидированного бюджета области (доля в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета возросла на 3 п.п. и составила 12,5%).  
Единственным налогом, которого до 2005 года не коснулась налоговая реформа, является налог на имущество предприятий. В течение 2002-2004 годов наблюдается устойчивый рост поступлений по данному налогу (2002г. – 139,2%, 2003г. – 142,2%, 2004г. – 107,2%). Причиной стали рост предпринимательской активности в области, приток инвестиций в развитие торговой сети, сферы массовых развлечений, пищевой промышленности и т.д., в результате чего были введены в действие в течение последних лет ряд крупнейших объектов строительства. Рост поступлений по налогу на имущество предприятий привело к возрастанию его доли в налоговых доходах бюджета на протяжении 2002-2004 годов (с 12,1 % до 14,9% соответственно), что особенно заметно на фоне уменьшения поступлений по другим видам налогов.   
В целом, проведенные мероприятия в сфере налогово-бюджетного законодательства в течение 2002-2004 годов привели к снижению налоговой нагрузки на предприятия области, а также к снижению доли налоговых доходов в общей сумме доходов консолидированного бюджета области с 96,3% в 2001 году до 87,4% в 2004. В абсолютном выражении в 2002-2004 годах наблюдался снижающийся темп роста налоговых доходов – 115,9%, 107,6%, 105,0% в 2002, 2003 и 2004 годах соответственно к предыдущему году.

**В 2005 году** продолжились изменения налоговой и бюджетной политики, касающиеся налоговых доходов бюджета области:   
- ставка налога на имущество предприятий была увеличена с 2% до 2,2%, при значительном сокращении налоговой базы. В результате в 2005 году значительного роста по налогу на имущество предприятий не произошло: темп роста поступлений в консолидированный бюджет области налога на имущество организаций составил 106,2% по сравнению с итогами 2004 года;  
- ставка налога на добычу полезных ископаемых была увеличена, но нормативы отчислений по данному налогу изменены в пользу федерального бюджета. В результате общая сумма поступлений налога на добычу полезных ископаемых в бюджетную систему РФ за 2005 года увеличилась в 1,4 раза по сравнению с 2004 годом, однако доходы консолидированного бюджета области по данному виду налога остались на том же уровне;

- отменен налог с продаж, занимающий в налоговых доходах консолидированного бюджета области по итогам 2004 года 4,3%, что привело к соответствующим потерям бюджета;

- компенсацией выпадающих доходов в 2005 году послужило очередное увеличение регионального норматива отчислений от налога на прибыль организаций. В совокупности со значительным улучшением финансового состояния предприятий и организаций такое перераспределение привело к росту поступлений налога на прибыль в консолидированный бюджет области по состоянию на 01.01.2005 в 2,0 раза по сравнению с поступлениями на 01.01.2005, а его доля в налоговых доходах бюджета области по результатам 2005 года увеличилась на 11,3 п.п., достигнув 32,2%;

- корректировка механизма взимания акцизов на нефтепродукты, способствующая более равномерному распределению акцизов между регионами, а также передача акцизов на алкогольную продукцию в полном размере на региональный уровень привели к росту акцизов в доходах консолидированного бюджета области: за 2005 год поступление акцизов в бюджет области увеличилось в 1,9 раза по сравнению с 2004 годом.

Наряду с увеличением поступлений в бюджет области налога на прибыль организаций, в 2005 году наблюдался рост таких налогов, как налоги на совокупный доход - в 2,3 раза, налог на имущество физических лиц -в 1,6 раза, налог на доходы физических лиц - в 1,2 раза, налог на игорный бизнес - в 5,1 раза, что подтверждает эффективность проводимых в предыдущие годы реформ налоговой сферы и их позитивное влияние на развитие экономики региона, в том числе на благосостояние населения.

В 2005 году впервые за годы налоговых реформ тенденция снижения темпов роста доходов консолидированного бюджета области, в том числе налоговых доходов сменилась на позитивную. Так, по результатам 2005 года темпы роста доходов по сравнению с 2004 годом составили 131,6% и 130,8% соответственно.

**1.1 Исчисление налогов с учетом особенностей связанных с наличием обособленных подразделений**

Понятие обособленного подразделения

В гражданском законодательстве обособленными подразделениями признаются представительства и филиалы. Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту (п.1 ст.55 ГК РФ). Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (п.2 ст.55 ГК РФ).

Основы правового положения представительств и филиалов закреплены в п.3 ст.55 ГК РФ. Названные обособленные подразделения наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

В налоговом законодательстве термин обособленное подразделение трактуется значительно шире. Согласно п.2 ст.11 НК РФ, обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого **оборудованы стационарные рабочие места**.

При этом признание обособленного подразделения организации таковым для целей налогообложения производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

**Отдельный баланс**

По решению организации создаваемое обособленное подразделение может быть выделено на отдельный баланс. Это может повлечь определенные налоговые последствия. Например – необходимость исчисления и уплаты налога на имущество организаций по месту нахождения обособленного подразделения. При этом определение термина «отдельный баланс» в действующем законодательстве отсутствует.

Данному вопросу посвящено письмо Минфина России «О формировании отдельного баланса подразделения организации» (от 29.03.2004г. №04-05-06/27). В нем обращается внимание на то, что в соответствии с п.8 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина России от 06.07.2003г. №43н), бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

При этом организация самостоятельно устанавливает конкретный перечень показателей для формирования отдельного баланса подразделения организации и отражения имущественного и финансового положения подразделения на отчетную дату для нужд управления организацией.

Учитывая, что такое понятие, как «отдельный баланс», было исключено из ПБУ 4/99, по мнению Минфина России, для целей применения главы 30 НК РФ под отдельным балансом следует понимать **перечень показателей**, установленных организацией для своих подразделений, выделенных на отдельный баланс.

**Создание обособленных подразделений**

Как уже отмечалось, признание подразделения организации обособленным для целей налогообложения производится независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации. С точки зрения НК РФ возникновение обособленного подразделения связано исключительно с созданием стационарных (на срок более одного месяца) рабочих мест вне места нахождения организации.

На практике встречаются случаи, когда в целях решения определенных задач на работу в организацию принимаются физические лица, проживающие в других регионах, с сохранением их места жительства. То есть данные лица выполняют свои функции вне места нахождения организации.

Возможность выполнения работы на дому предусмотрена трудовым законодательством. В соответствии со ст.310 ТК РФ надомниками считаются лица, заключившие трудовой договор о выполнении работы на дому из материалов и с использованием инструментов и механизмов, выделяемых работодателем либо приобретаемых надомниками за свой счет. Оформление трудовых отношений работодателя и работника подразумевает **создание рабочего места**. Это, в свою очередь, означает, что у организации возникло обособленное подразделение.

Следовательно, организация должна встать на налоговый учет по месту нахождения этого подразделения. Обязанность постановки на учет в налоговом органе предусмотрена п.1 ст.83 НК РФ, согласно которому организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сроки постановки на учет определены п.4 ст.83 НК РФ. При осуществлении деятельности через обособленное подразделение соответствующее заявление подается в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения в течение одного месяца после его создания.

При оформлении отношений с физическими лицами, постоянно проживающими в других регионах, возможно заключение договоров гражданско-правового характера (например, договора подряда). В этом случае трудовые отношения между организацией и физическим лицом не возникают. Гражданско-правовые договоры по выполнению работ и оказанию услуг являются объектом не трудового, а гражданского права. Отношения, которые возникают между сторонами таких договоров, регулируются ГК РФ.

Необходимо отметить, что определение рабочего места дано только в трудовом законодательстве. Ст.209 ТК РФ определяет рабочее место как место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. Речь идет именно об отношениях между работником и работодателем, то есть об отношениях по трудовому договору.

Поэтому о создании рабочего места, по нашему мнению, можно говорить только в том случае, если между организацией и сотрудником возникли трудовые отношения. Отсюда следует, что если с физическим лицом, занятым вне местонахождения организации, заключен договор гражданско-правового характера на выполнение работ или оказание услуг, обособленного подразделения не возникает.

При этом на практике встречаются случаи, когда, с учетом фактических отношений сторон, договоры гражданско-правового характера между организацией и физическими лицами переквалифицируются в трудовые договоры. Поэтому при принятии решения о заключении договора с физическим лицом, проживающим вне места нахождения организации, необходимо учитывать конкретные обстоятельства, связанные с осуществляемой им деятельностью, и возможные последствия, связанные с возникновением территориально обособленных рабочих мест.

Особенности налогообложения организаций, имеющих обособленные подразделения, вытекают из требований действующего налогового законодательства Российской Федерации и заключаются в установлении специальных правил и механизмов расчета налоговой базы для имущества, доходов и расходов, находящихся или формируемых вне места расположения (регистрации) организации. Поэтому рассмотрим специфику налогообложения применительно к каждому из основных налогов.

**Налог на добавленную стоимость**

В настоящее время НДС исчисляется организацией и полностью уплачивается по месту ее нахождения, поскольку данный налог зачисляется в федеральный бюджет. Согласно п.2 ст.174 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации на территории Российской Федерации, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

В первоначальной редакции гл.21 НК РФ присутствовала ст.175 «Особенности исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений организации», которая практически сразу была признана утратившей силу (п.23 ст.1 Федерального закона от 29.05.2002г. №57-ФЗ). Поэтому обязанность распределения НДС между обособленными подразделениями с целью зачисления в различные бюджеты у организаций отсутствует.

Вместе с тем, применительно к рассматриваемому налогу необходимо остановится на некоторых особенностях, связанных с оформлением первичных документов (счетов-фактур) и регистров учета (книги покупок и продаж), обязанность по ведению которых установлена НК РФ.

Как уже отмечалось, основной особенностью определения налоговой базы по НДС является формирование ее только по месту нахождения (регистрации) головного офиса организации независимо от того, где фактически осуществляется коммерческая деятельность. Налоговая база по НДС определяется на основании записей в книгах продаж и покупок организации, сформированных с учетом выставленных и полученных счетов-фактур по реализации и приобретению товаров (работ, услуг) соответственно.

По нашему мнению, обособленные подразделения, не выделенные на отдельный баланс, правом оформлять счета-фактуры и вести их обособленный учет не обладают. Перечисленные функции в части оказываемых ими работ и услуг, а также в части учета сумм «входного» НДС по приобретенным для них товарам, работам и услугам возложены на головной офис организации. Обязанности же таких обособленных подразделений по определению налоговой базы по НДС заключаются в своевременной и полной передаче полученных от поставщиков (подрядчиков, исполнителей) счетов-фактур в головной офис организации.

В соответствии с письмом МНС России от 21.05.2001г. №ВГ-6-03/404, в случае если организация осуществляет операции по реализации через обособленные подразделения, счета-фактуры оформляются в следующем порядке:

- счета-фактуры на отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) выставляются покупателям обособленными подразделениями (с указанием соответствующего КПП);

- нумерация счетов-фактур производится в порядке возрастания номеров в целом по организации (возможно как резервирование номеров по мере их выборки, так и присвоение составных номеров с индексом обособленного подразделения);

- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж ведутся обособленными подразделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации.

За налоговый период указанные разделы книг покупок и книг продаж представляются обособленными подразделениями для оформления единых книг покупок и продаж налогоплательщика и составления деклараций по НДС.

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения. Необходимо также обратить внимание на то, что согласно п.12 ст.167 НК РФ учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является **обязательной для всех** обособленных подразделений организации. На практике встречаются случаи, когда у организации и ее обособленного подразделения моменты определения налоговой базы в целях исчисления НДС различны, что является прямым нарушением названной нормы.

**Налог на прибыль**

Особенностям исчисления и уплаты налога на прибыль налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения, посвящена ст.288 НК РФ. Учитывая, что согласно п.1 ст.284 НК РФ общая сумма налога на прибыль состоит из двух составляющих, исчисляемых по различным ставкам, каждая из них имеет свой порядок уплаты в случае наличия у организации обособленных подразделений.

Исчисление и уплату сумм налога в федеральный бюджет организации производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям (по аналогии с НДС). Другая часть налога на прибыль, подлежащая зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, уплачивается по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Указанная доля прибыли определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

При этом вместо показателя среднесписочной численности работников могут быть использованы данные о расходах на оплату труда. Стоимость амортизируемого имущества определяется в соответствии с п.1 ст.257 НК РФ.

Указанные удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей организаций и их обособленных подразделений на конец отчетного периода.

При этом налогоплательщики самостоятельно определяют, какой из показателей должен применяться – среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода и фиксируется в учетной политике.

С учетом изложенного, доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, определяется по формуле:

П = НБ \* (ССЧп / ССЧ + ОСп / ОС) / 2, где:

П - прибыль, приходящаяся на обособленное подразделение;

НБ - налоговая база в целом по организации;

ССЧп - среднесписочная численность работников (расходы на оплату труда) обособленного подразделения;

ССЧ - среднесписочная численность работников (расходы на оплату труда) организации в целом;

ОСп - остаточная стоимость основных средств обособленного подразделения;

ОС - остаточная стоимость основных средств организации в целом.

Суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, исчисляются по ставкам налога, действующим на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения.

Сведения о суммах авансовых платежей по налогу, а также суммах налога, исчисленных по итогам налогового периода, налогоплательщик сообщает своим обособленным подразделениям, а также налоговым органам по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

Налогоплательщик уплачивает суммы авансовых платежей и суммы налога, исчисленного по итогам налогового периода, в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

**Налог на имущество**

В соответствии с п.1 ст.376 НК РФ, налоговая база по данному налогу определяется отдельно:

* в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации;
* в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
* в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации или обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс.

Согласно ст.384 НК РФ организации, в состав которых входят обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, уплачивают налог в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения и находящегося на отдельном балансе каждого из них.

Налог уплачивается в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период по нормам ст.376 НК РФ в отношении каждого обособленного подразделения.

Таким образом, большое значение играет своевременное документальное закрепление за обособленными подразделениями передаваемых им основных средств. Ведь ставки налога на имущество устанавливаются субъектами Российской Федерации и могут значительно отличаться в различных местностях.

Особого внимания заслуживает вопрос исчисления налога при создании (ликвидации) обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс. Минфин России в письме от 16.09.2004г. №03-06-01-04/32 высказал свою позицию по данному вопросу, которая состоит в следующем.

Исходя из положений п.4 ст.376 НК РФ, необходимо учитывать, что главой 30 НК РФ не предусмотрен особый порядок расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества для обособленных подразделений организации, созданных или ликвидированных в течение налогового (отчетного) периода. На основании этого при определении среднегодовой (средней) стоимости имущества применяется общий порядок с учетом положений ст.379 НК РФ, которой установлено, что налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами – I квартал, первое полугодие и 9 месяцев календарного года.

Поскольку налоговой базой по налогу на имущество является среднегодовая (т.е. средняя за календарный год, а не средняя за период деятельности обособленного подразделения) стоимость имущества, то при ее определении должно учитываться общее количество месяцев в календарном году, а также в соответствующем отчетном периоде (для расчета средней стоимости).

Что касается вопроса о порядке исчисления и уплаты налога на имущество организаций в отношении ликвидированных обособленных подразделений, по которым уплачены авансовые платежи по налогу на имущество организаций, Минфин России отмечает, что следует учитывать положения ст.45 НК РФ. Согласно данной статье обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. При этом установлено, что налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

На основании этого организации вправе представить налоговую декларацию в отношении ликвидированного обособленного подразделения в течение календарного года до срока ее представления, установленного п.3 ст.386 НК РФ.

С недавнего времени изложенной позиции придерживается и ФНС России, о чем свидетельствует письмо от 17.02.2005г. №ГИ-6-21/136@. В нем также указано, что при определении среднегодовой стоимости имущества, а также при определении средней стоимости имущества должно учитываться общее количество месяцев в календарном году, а также в соответствующем отчетном периоде.

**Единый социальный налог и страховые взносы**

В соответствии с п.8 ст.243 НК РФ обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате ЕСН (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по предоставлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Совместным письмом ПФР от 11.06.2002г. №МЗ-16-25/5221 и МНС России от 14.06.2002г. №БГ-6-05/835 разъяснено, что рассматриваемые в настоящей статье организации производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и представление отчетности по страховым взносам в порядке, аналогичном порядку уплаты ЕСН и представления отчетности по данному налогу.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

В письме Минфина России от 19.10.2004г. №03-06-01-04/70 обращается внимание на следующее. Если обособленное подразделение организации не соответствует хотя бы одному из условий, предусмотренных п.8 ст.243 НК РФ, то уплата ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также представление соответствующей отчетности осуществляется головной организацией централизованно в территориальные фонды по месту своего нахождения.

В письме ФСС России от 28.08.2001г. №02-08/06-2065П указано, что расходы на цели государственного социального страхования в такой ситуации также учитываются централизованно в целом по организации (включая данные обособленные подразделения) по месту постановки организации на налоговый учет по месту ее нахождения.

**Налог на доходы физических лиц**

Порядок и сроки уплаты НДФЛ налоговыми агентами определены ст.226 НК РФ. Согласно п.7 данной статьи совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по 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.

Согласно ст.230 НК РФ налоговые агенты обязаны вести учет доходов, полученных от них физическими лицами, а также 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. Сведения должны представляться ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по формам, утвержденным МНС России (№1-НДФЛ и №2-НДФЛ).

Применительно к НДФЛ может возникнуть ситуация, когда организация имеет обособленное подразделение, не выделенное на отдельный баланс (не имеющее расчетного счета, не осуществляющее выплат). В отличие от ЕСН, налоговое законодательство не предусматривает в этом случае возможность уплаты налога за обособленное подразделение по месту нахождения головной организации.

Исходя из этого, в письме Минфина России от 12.07.2004г. №03-05-06/188 делается вывод, в соответствии с которым организация должна уплачивать налог, удержанный с доходов работников обособленного подразделения, по месту нахождения обособленного подразделения, а соответствующие сведения представлять в налоговый орган по месту учета головной организации.

**Транспортный налог**

В соответствии с Законом РФ от 18.10.91 № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» налог на пользователей автомобильных дорог уплачивают юридические лица, а также филиалы и другие аналогичные подразделения юридических лиц, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет.

Таким образом, плательщиками налога на пользователей автомобильных дорог признаются филиалы и другие обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет. Обособленные подразделения, не имеющим самостоятельного баланса и расчетного счета, не являются самостоятельными плательщиками налога на пользователей автодорог, налог по таким подразделениям отдельно не выделяется, а уплачивается в составе налога, исчисленного головной организацией.  
В соответствии со ст. 19 НК РФ филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций в порядке, установленном НК РФ, исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.  
До признания утратившим силу Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» ссылки в статье 19 на положения части второй Налогового кодекса РФ приравниваются к ссылкам на Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и на действующие федеральные законы, регулирующие порядок взимания конкретных налогов (ст. 32.1 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй НК РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах).  
Таким образом, обособленные подразделения организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, руководствуясь ст. 19 НК РФ и положениями Закона № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации», исполняют обязанности юридических лиц, их создавших, по уплате налога на пользователей автомобильных дорог в территориальный дорожный фонд по месту своего расположения с выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной указанными обособленными подразделениями.

Налогоплательщик представляет ежеквартально по месту своего нахождения налоговым органам, а также органам, ведущим учет указанных платежей, декларацию суммы налога на пользователей автомобильных дорог по установленной форме, в срок, установленный для представления квартальной (годовой) бухгалтерской отчетности.  
По деятельности обособленного подразделения юридического лица, если по этому подразделению составляется баланс, и это подразделение имеет счет в банке, в вышеуказанном порядке представляется налоговая декларация по месту нахождения этого подразделения.  
На основании ст. 9 и ст. 21 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (далее – Закон № 110-ФЗ) положения ст. 5 Закона «О дорожных фондах в РФ» (устанавливающие порядок исчисления и уплаты налога на пользователей автомобильных дорог) утрачивают силу с 1 января 2003г.  
При этом статьей 4 закона № 110-ФЗ установлено, что налогоплательщики, определявшие в 2002 году выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по мере ее отгрузки за продукцию (товары, работы, услуги), отгруженную (поставленную, выполненные, оказанные) до 1 января 2003 года, обязаны исчислить и уплатить налог на пользователей автомобильных дорог в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации, исходя из ставки налога, действовавшей в 2002 году, до 15 января 2003 года.  
Налогоплательщики, определявшие в 2002 году выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по мере ее оплаты за товары (продукцию, работы, услуги), отгруженные (поставленную, выполненные, оказанные) и оплаченные по состоянию на 1 января 2003 года, обязаны исчислить и уплатить налог на пользователей автомобильных дорог в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации, исходя из ставки налога, действовавшей в 2002 году, до 15 января 2003 года.  
Для налогоплательщиков, определявших в 2002 году выручку от реализации по мере ее оплаты, налоговая база по налогу на пользователей автомобильных дорог за товары (продукцию, работы, услуги), отгруженные (поставленную, выполненные, оказанные), но не оплаченные по состоянию на 1 января 2003 года, определяется исходя из суммы дебиторской задолженности за товары (продукцию, работы, услуги), отгруженные (поставленные, выполненные, оказанные), но не оплаченные по состоянию на 1 января 2003 года.  
Учитывая изложенное, налог на пользователей автомобильных дорог исчисляется и уплачивается налогоплательщиками за 2002 год в порядке, установленном Законом Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и статьей 4 Федерального закона № 110-ФЗ. С 1 января 2003г. налог на пользователей автодорог отменен.  
Вместо налога на пользователей автомобильных дорог предполагается ввести дорожный налог. Однако до настоящего момента соответствующая глава Налогового кодекса РФ не принята.

Согласно п.1 ст.358 НК РФ, объектом налогообложения транспортным налогом признаются транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. Транспортный налог является региональным, поэтому его уплата производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами соответствующих субъектов Российской Федерации (п.1 ст.363 НК РФ).

В соответствии с п.5 ст.83 НК РФ, местом нахождения транспортных средств признается место их государственной регистрации, а при отсутствии такового – место нахождения их собственника.

Согласно п.2 ст.363 НК РФ, налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации.

Таким образом, при налогообложении транспортных средств, подлежащих регистрации, определяющим будет являться именно место их государственной регистрации независимо от места их фактического использования или принадлежности какому-либо обособленному подразделению организации.

Следует иметь в виду, что в соответствии с изменениями в ст. 288 НК РФ, внесенными п. 36 ст. 1 Федерального закона от 6.06.05 г. № 58-ФЗ (далее - Закон № 58-ФЗ), при распределении подлежащих уплате авансовых платежей, а также сумм налога, приходящихся на каждое обособленное подразделение, удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период. Ранее эти показатели определялись на конец отчетного периода. Данные изменения вступили в силу с 15 июля 2005 г. и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г. При этом положения Закона, распространяемые на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г., должны были быть учтены при составлении деклараций по налогу на прибыль организаций (далее - декларация) за 7 месяцев 2005 г. налогоплательщиками, исчисляющими ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, и при составлении деклараций за 9 месяцев 2005 г. - остальными налогоплательщиками.

Начиная с 1 января 2006 г. согласно Закону № 58-ФЗ ст. 288 НК РФ дополняется нормой, предусматривающей, что если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых обособленные подразделения налогоплательщика стоят на налоговом учете.

Следует обратить внимание, что, разрешив не распределять прибыль между всеми обособленными подразделениями на территории одного субъекта Российской Федерации, законодатели не исключили требование п. 1 ст. 289 НК РФ о предоставлении налоговой декларации по месту нахождения каждого обособленного подразделения. Видимо, поэтому Минфин России в письме от 12.10.05 г. № 03-03-04/2/78 объясняет: «Учитывая, что в данном случае нормами Кодекса не предусматривается определение налоговой базы и, соответственно, исчисление налога на прибыль по каждому обособленному подразделению, представление налоговых деклараций в налоговые органы может производиться в соответствии со ст. ст. 80 и 289 Кодекса по месту учета налогоплательщика (головной организации) и по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации (консолидированно по всем обособленным подразделениям, находящимся на территории данного субъекта Российской Федерации).Изложенная позиция Департамента была доведена для сведения и руководства в работе ФНС России».

В «Об уведомлении об изменении порядка уплаты налога на прибыль организаций» приведены рекомендуемые типовые формы уведомлений:

№ 1 - о выборе обособленного подразделения, находящегося на территории субъекта Российской Федерации, через которое уплата налога на прибыль в бюджет этого субъекта Российской Федерации будет производиться;

№ 2 - о выборе обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации, через которые уплата налога на прибыль в бюджет этого субъекта Российской Федерации производиться не будет.

О принятом решении налогоплательщик должен уведомить налоговые органы по местонахождению всех обособленных подразделений.

Таким образом, до 2006 г. организации, имеющие обособленные подразделения, были обязаны:

* сообщить в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, в срок не позднее 1 месяца со дня их создания (п. 2 ст. 23 НК РФ);
* подать заявление о постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения в течение месяца после создания обособленного подразделения (п. 4 ст. 83 НК РФ);
* уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований (до 2005 г.) по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения;
* по истечении каждого отчетного и налогового периодов предоставлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации;
* по окончании каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

С 1 января 2006 г. организации, имеющие обособленные подразделения, должны:

* сообщить в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ в срок не позднее 1 месяца со дня их создания (п. 2 ст. 23 НК РФ);
* подать заявление о постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения в течение месяца после создания обособленного подразделения;
* если имеется несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, самостоятельно выбрать то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых обособленные подразделения налогоплательщика стоят на налоговом учете.

Представление налоговых деклараций в налоговые органы может производиться в соответствии со ст. 80 и 289 НК РФ по месту учета налогоплательщика (головной организации) и по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации (консолидированно по всем обособленным подразделениям, находящимся на территории данного субъекта Российской Федерации).

**Правовые и организационные аспекты**

Необходимость организации обособленных структурных под-разделений обусловлена рядом факторов, в частности:  
— оптимизация управления структурными подразделениями в других регионах;  
— стремление организации приблизить свое производство к источникам сырья либо к регионам с достаточно низким средним уровнем оплаты труда;  
— требования экологического законодательства о размещении опасных и вредных производств вдали от населенных пунктов;  
— необходимость расширения бизнеса путем приближения сбытовой сети к региональным рынкам.   
  
Понятие обособленного структурного подразделения определено как налоговым, так и гражданским законодательством РФ.  
  
Согласно Налоговому кодексу РФ обособленным считается любое подразделение организации, находящееся вне места ее регистрации, если по этому месту оборудованы **стационарные рабочие места**. Рабочее место является стационарным, если оно создано на срок более одного месяца (п. 2 ст. 11 НК РФ). По Трудовому кодексу РФ рабочим признается место, где работник должен находиться либо куда ему надлежит прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя (ст. 209).  
  
Обособленное подразделение в целях налогообложения признается таковым независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах, и от полномочий, которыми оно наделяется.  
  
По гражданскому законодательству указание обособленных структурных подразделений в учредительных документах организации обязательно. Кроме того, ст. 55 ГК РФ определены два вида обособленных подразделений: филиал и представительство. Отличия между ними заключаются в номенклатуре (круге) осуществляемых задач и полномочий.  
  
Филиал имеет право осуществлять все функции головной организации (виды производственной и иной деятельности, которыми она вправе заниматься согласно действующему законодательству и учредительным документам) или их часть, в том числе функции представительства.  
Представительство представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Представительство реализует свои полномочия только в рамках института представительства, основанного на доверенности (глава 10 ГК РФ). Осуществлять какое-либо производство через представительство неправомерно. Сбыт готовой продукции или товаров через представительство происходит только в рамках объемов и цен, определенных доверенностью головной организации.  
  
Обособленные структурные подразделения организации не являются юридическими лицами и осуществляют свою деятельность по доверенности создавшей их организации. Кроме того, все обособленные подразделения юридического лица, отвечающие признакам, закрепленным в ст. 55 ГК РФ, независимо от их названия (отделение, агентство, корреспондентское бюро и т. п.) подчиняются правовому режиму либо представительства, либо филиала.  
  
Обобщая вышеизложенное, можно сформулировать ряд отличительных признаков обособленных подразделений.  
  
• **Являются подразделениями юрлица, его составными частями, не будучи сами юридическими лицами.** Юридическое лицо несет ответственность за деятельность своих подразделений, определяет ее характер. Подразделения в своей работе руководствуются законодательством и локальными нормативными актами, регулирующими деятельность создавшей их организации. Работники обособленных подразделений — это работники головной организации (согласно ст. 20 ТК РФ организация как юридическое лицо выступает стороной трудовых отношений с ними).  
  
• **Располагаются вне места нахождения юридического лица.** Место нахождения юридического лица в соответствии со ст. 54 ГК РФ, а также Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» определяется местом его государственной регистрации. Место нахождения юрлица указывается в его учредительных документах: субъект Федерации, город (населенный пункт), улица и дом.  
  
Таким образом, структурное подразделение, даже находящееся в другом доме по одной улице, следует считать обособленным. И наоборот, **обособление какого-либо подразделения организации, имеющего одинаковый с ней юридический адрес, неправомерно**.  
  
Местом нахождения обособленного подразделения организации считается место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение (п. 2 ст. 11 НК РФ). Обособленное подразделение, сведения о котором не содержатся в учредительных документах и правовая форма которого юридически не закреплена, все равно с точки зрения налогового законодательства считается обособленным со всеми возложенными на него Налоговым кодексом РФ обязательствами. При этом с позиции гражданского законодательства такое подразделение считается созданным с нарушением правовых норм.  
  
• **Обособлены.** То есть имеют собственную структуру органов управления, определяемую головной организацией, наделены его имуществом для обеспечения своей деятельности, могут иметь свой расчетный счет и т. п. Однако филиалы (представительства) не обладают правами на закрепленное за ними имущество, в том числе на его отчуждение. Решение об отчуждении имущества обособленных подразделений принимает уполномоченный орган собственника данного имущества. Например, согласование сделок с недвижимым имуществом в отношении федеральных государственных унитарных предприятий осуществляет Мин-имущество России (Постановление Правительства РФ от 30.12.2002 № 940).

• **По месту их нахождения оборудованы рабочие места**. Рабочие места, в свою очередь, подразумевают наличие работников обособленного подразделения. Этот критерий отличает обособленные подразделения юридических лиц от их обособленного имущества.  
  
• Право на создание обособленных подразделений юридических лиц предусмотрено ст. 55 ГК РФ, а также федеральными законами, регулирующими деятельность отдельных организационно-правовых форм юридических лиц. В частности, создание обособленных подразделений унитарными предприятиями регламентировано ст. 5 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».  
  
Правоспособность унитарного предприятия реализует его единоличный исполнительный орган — руководитель, который вправе принимать решения о создании филиалов или об открытии представительств. Однако в отличие от хозяйственных товариществ и обществ унитарное предприятие принимает такое решение не самостоятельно, а по согласованию с собственником его имущества (подп. 13 п. 1 ст. 20 Закона № 161-ФЗ).  
  
Кроме того, филиалы и представительства могут создаваться только юридическими лицами. **Создание обособленных подразделений самими филиалами (представительствами) неправомерно.**  
  
• Устав юридического лица должен содержать сведения о всех его филиалах и представительствах. Сведения об изменениях в уставе организации в связи с созданием филиалов или представительств вступают в силу для третьих лиц с момента государственной регистрации указанных изменений.  
  
Решение о создании филиала или представительства принимается компетентным органом юрлица в соответствии с его уставом.  
Уведомление органа, осуществляющего госрегистрацию юридических лиц (с 01.07.2002 — МНС России), о создании филиала (представительства) происходит согласно ст. 17 ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Для регистрации вносимых в учредительные документы юрлица изменений в регистрационный орган представляются:  
а) подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме № Р13001, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 № 439. В заявлении подтверждается, что вносимые в учредительные документы изменения соответствуют требованиям законодательства РФ, что содержащиеся в учредительных документах и заявлении сведения достоверны и соблюден установленный порядок принятия решения о внесении изменений в учредительные документы;  
б) решение о внесении изменений в учредительные документы;  
в) содержание изменений;  
г) документ об уплате госпошлины.  
• Обособленные подразделения осуществляют свою деятельность от имени создавшего их юридического лица, т. е. не выступают в качестве самостоятельного субъекта гражданского права. Все сделки, заключаемые обособленными подразделениями, считаются заключенными от имени создавшего их юридического лица. Причем предметы таких сделок не должны выходить за рамки делегированных обособленным подразделениям полномочий.   
  
Данное положение закреплено п. 20 Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и ВАС РФ и от 01.07.96 № 6/8, а также Информационным письмом Президиума ВАС РФ от 14.05.04 № 34 «О рассмотрении исков, вытекающих из деятельности обособленных подразделений юридических лиц».  
  
Иски филиалами (представительствами) подаются только от имени создавших их юридических лиц. К исковому заявлению обязательно прикладывается доверенность на руководителя обособленного подразделения. При отсутствии доверенности исковое заявление на основании ч. 1 ст. 128 АПК РФ оставляется без движения. Соответственно истец, имеющий претензии к деятельности филиала (представительства), должен подавать иск на имя создавшего его юридического лица.

При заключении обособленными подразделениями хозяйственных договоров в их тексте необходимо уточнять, что заключающий договор руководитель филиала (представительства) действует по доверенности создавшего обособленное подразделение юрлица, а также указать наименование (желательно адрес) последнего.

В случае осуществления филиалами (представительствами) видов деятельности, подлежащих лицензированию или сертификации, лицензии в силу Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» выдаются только на имя создавших обособленные подразделения юридических лиц. Само обособленное подразделение лицензиатом быть не может.  
  
В практике встречаются случаи выдачи лицензий организациям в отношении их отдельных филиалов (например, при оформлении лицензий органами Госатомнадзора России). Лицензия в данном случае считается действующей в части всех обособленных подразделений организации. Однако возникают сомнения в способности выполнения организацией (а именно — не указанных в лицензии филиалов) соответствующих лицензионных требований.

• Наконец, головная организация определяет все вопросы взаимодействия входящих в нее обособленных подразделений как между собой, так и с головным офисом.

**НДС**

В соответствии со ст. 143 Налогового Кодекса РФ, плательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

- организации;

- индивидуальные предприниматели;

- лица, признаваемые налогоплательщиками налога, в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.  
Организациями, согласно ч. 2 ст. 11 НК РФ, признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.  
Филиалы, представительства и иные обособленные подразделения не являются юридическими лицами.

Таким образом, с 01.01.2001 г. филиалы и представительства не являются плательщиками налога на добавленную стоимость.  
Организация обязана встать на учет в налоговом органе а качестве налогоплательщика по месту нахождения каждого ее обособленного подразделения (п. 1 ст. 144, ст. 83 НК РФ).

При этом, согласно п. 2 ст. 83 НК РФ, постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика осуществляется не зависимо от наличия обстоятельств, с которыми Налоговый кодекс РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога.

Федеральным законом от 29.05.2002г. № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты РФ»

далее – Закон № 57- ФЗ) была исключена ст. 175 НК РФ «Особенности исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений организации» (п. 23 ст. 1 Закона № 57-ФЗ).  
В силу ст. 16 Закона № 57-ФЗ положения п. 23 ст. 1 Закона № 57–ФЗ вводятся в действие с 1 января 2002г.

Из вышеизложенного следует, что с 1 января 2002 г. налог на добавленную стоимость организациями, имеющими обособленные подразделения, уплачивается только по месту нахождения самой организации (без распределения между обособленными подразделениями).   
Аналогичной позиции придерживается МНС РФ. Так, в п. 50 своего Приказа от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ» налоговый орган разъясняет следующее: «Пунктом 23 статьи 1 Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ статья 175 Налогового кодекса исключена.

В связи с этим организации, уплачивавшие налог в соответствии со статьей 175 НК РФ по месту нахождения обособленных подразделений, начиная с оборотов за июль 2002 года, уплачивают налог по месту постановки на учет организации без распределения его по обособленным подразделениям.  
По организациям, уплачивавшим налог по месту нахождения обособленных подразделений, налоговые органы после принятия отчетности за июнь 2002 года должны произвести закрытие лицевых счетов и передачу сальдо расчетов с бюджетом в территориальный налоговый орган по месту учета организации (юридического лица) в порядке, установленном Рекомендациями по порядку ведения карточек лицевых счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, утвержденных Приказом МНС России от 05.08.2002 № БГ-3-10/411».  
**Основной особенностью определения размера налоговой базы по НДС является формирование ее только по месту нахождения (регистрации) головного офиса организации независимо от того, где фактически осуществляется производственно-коммерческая деятельность.**

Основание для определения налоговой базы по НДС — записи в книгах продаж и покупок организации, сформированные, опираясь на оформленные и полученные от сторонних организаций счета-фактуры на реализацию и получение товаров, работ и услуг.

**Обособленные подразделения, не выделенные на отдельный баланс, правом оформлять счета-фактуры и вести их обособленный учет не обладают.** Перечисленные функции в части оказываемых ими работ и услуг, а также в части учета сумм «входного» НДС по приобретенным для них товарам, работам и услугам возложены на головной офис организации. Обязанности таких обособленных под-разделений по определению налоговой базы по НДС заключаются в своевременной и полной передаче полученных от поставщиков счетов-фактур в головной офис организации.

Формирование облагаемой базы по НДС предприятиями, имеющими обособленные под-разделения, выделенные на отдельный баланс, регламентируется Письмом МНС России от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404. Если организация реализует товары (выполняет работы, оказывает услуги) через обособленные структурные подразделения, счета-фактуры оформляются в следующем порядке:

— счета-фактуры на отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) выставляются покупателям обособленными структурными под-разделениями;

— нумерация счетов-фактур производится в порядке возрастания номеров в целом по организации. Возможно как резервирование номеров по мере их выборки, так и присвоение составных номеров с индексом обособленного подразделения;

— журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж ведутся структурными подразделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации.  
  
За отчетный налоговый период указанные разделы книг покупок и книг продаж представляются обособленными под-разделениями для оформления единых книг покупок и продаж налогоплательщика и составления деклараций по НДС.

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.  
Следует уточнить, что Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ отменена ст. 175 НК РФ. Поэтому исчисление НДС согласно п. 1 ст. 173 НК РФ производится головной организацией. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет организацией в целом, полностью перечисляется головным офисом по месту учета в налоговых органах.

**2. Практические аспекты исчисления налогов в условиях наличия обособленных подразделений**

# Обособленные подразделения: как вести налоговый учет

Гражданский кодекс позволяет организациям создавать обособленные подразделения в форме представительств и филиалов. Такие структуры различаются названием и юридическим статусом. Права и обязанности у них также разные. В статье 55 ГК РФ сказано, что учредительные документы организации должны обязательно содержать информацию об имеющихся у нее филиалах и представительствах.

Налоговое законодательство под термином «обособленное подразделение» подразумевает не только представительства и филиалы, но и другие подразделения. Главное — чтобы они соответствовали понятию «обособленного подразделения», данному в статье 11 Налогового кодекса для такого подразделения в целях налогообложения характерно наличие двух основных признаков: территориальная обособленность от организации и оборудованные рабочие места, созданные на срок более одного месяца.

Обособленные подразделения не являются самостоятельными юридическими лицами. Цель, задачи и функции таких структур определяются создавшей их организацией. Она же организует в них бухгалтерский и налоговый учет.

При постановке бухгалтерского и налогового учета в обособленных подразделениях необходимо учитывать различные факторы: территориальную разобщенность, особенности регионального законодательства по месту нахождения подразделений, возможности оперативного сбора информации и др.

## Бухгалтерский учет в организациях с обособленными подразделениями

Обособленные подразделения вне зависимости от их места нахождения применяют способы ведения бухгалтерского учета, которые избрала организация в соответствии с учетной политикой. Об этом сказано в пункте 10 ПБУ 1/04 «Учетная политика организации».

Рабочий план счетов организации составляется таким образом, чтобы можно было учитывать операции с обособленными подразделениями. Для этих целей в нем надо предусмотреть необходимые счета и субсчета.

Первичные учетные документы составляются от имени или на имя организации, поскольку именно она, а не ее подразделение приобретает права и обязанности по всем сделкам.

В учетной политике дополнительно может быть определен порядок распределения расходов между организацией и подразделениями.

Здесь необходимо учитывать возможности документального подтверждения всех операций. Поэтому приложением к приказу об учетной политике может быть, к примеру, положение о внутреннем учете и отчетности обособленных подразделений. При этом важное значение приобретают правила и график документооборота между организацией и ее обособленными подразделениями.

Организация бухгалтерского учета и учета первичных документов во многом зависит от того, выделяется ли учет имущества и хозяйственных операций обособленного подразделения на отдельный баланс.

### Обособленные подразделения без отдельного баланса

Подразделения, у которых объем операций и количество сотрудников незначительны, как правило, не выделяются на отдельный баланс. Обычно они не имеют и собственного банковского счета. Все денежные и материальные средства эти подразделения получают от головной организации.

Обособленные подразделения без отдельного баланса не имеют собственной бухгалтерии (бухгалтера) и не ведут бухгалтерский учет. Первичные учетные документы, оформленные в подразделении, передаются в бухгалтерию головной организации. Сроки для такой передачи устанавливаются внутренними актами. Бухгалтерия организации производит обработку указанных документов и отражает их в учете.

Если в таком подразделении учет все-таки ведется, то он ограничивается, как правило, лишь обработкой и систематизацией первичных документов.

Тем не менее головная организация должна обеспечить раздельный аналитический учет хозяйственных операций обособленных подразделений, у которых нет отдельного баланса. Для этого все операции подразделения надо учитывать на отдельных субсчетах рабочего плана счетов, устанавливаемого в учетной политике организации.

### Обособленные подразделения на отдельном балансе

Под отдельным балансом следует понимать перечень показателей, которые устанавливает организация для своих обособленных подразделений. Конкретный перечень таких показателей организация определяет самостоятельно. Об этом сказано в письме Департамента налоговой политики Минфина России от 29.03.2004 № 04-05-06/27.

В штате подразделения, которое выделяется на отдельный баланс, должен быть бухгалтер (бухгалтерия). Ему поручается вести бухгалтерский учет и формировать отчетность. Причем учет в таком подразделении обособлен от головного предприятия. Отметим также, что на отдельный баланс выделяются те подразделения, которые определены Гражданским кодексом, то есть филиалы и представительства.

Рабочий план счетов подразделения, выделенного на отдельный баланс, формируется исходя из специфики такой структуры. В нем обычно не используются счета, которые имеют значение для компании в целом. Например, счет 80 «Уставный капитал», счет 84 «Нераспределенная прибыль», счет 75 «Расчеты с учредителями» и др.

Для обобщения информации о расчетах с обособленными подразделениями, выделенными на отдельный баланс, в организации используется счет 79 «Внутрихозяйственные расходы». К нему могут быть открыты субсчета 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» и 79-2 «Расчеты по текущим операциям».

Помимо этих субсчетов могут быть открыты и другие, например субсчет «Расчеты по налоговым обязательствам» или субсчет «Расчеты по распределению прибыли».

Аналитический учет по счету 79 ведется отдельно по каждому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс.

Рассмотрим сказанное на примере.

**ПРИМЕР**

ООО «Мир» имеет два обособленных подразделения — строительные участки № 1 (CУ-1) и № 2 (CУ-2). СУ-1 выделен на отдельный баланс и имеет расчетный счет в банке по месту своего нахождения. СУ-2 не имеет отдельного баланса и счета.

Предположим, ООО «Мир» передало СУ-1 бетономешалку. Ее стоимость по данным бухгалтерского учета — 120 000 руб., сумма начисленной по ней амортизаций равна 40 000 руб.

Также ООО «Мир» приобрело материалы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). В каждое подразделение были переданы материалы на сумму 50 000 руб.

Бухгалтер ООО «Мир» создал в учете к счету 10 следующие аналитические субсчета:

10-1-1 — «Материалы основной компании»;

10-1-2 — «Материалы СУ-1»;

10-1-3 — «Материалы СУ-2».

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

*у ООО «Мир»*

**ДЕБЕТ 79-1 КРЕДИТ 01**

— 120 000 руб. — передана бетономешалка обособленному подразделению СУ-1;

**ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 79-1**

— 40 000 руб. — передана обособленному подразделению сумма амортизации по бетономешалке;

**ДЕБЕТ 10-1-1 КРЕДИТ 60**

— 100 000 руб. (118 000 руб. – 18 000 руб.) — оприходованы материалы на склад;

**ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60**

— 18 000 руб. — учтен НДС по материалам;

**ДЕБЕТ 79-1 КРЕДИТ 10-1-1**

— 50 000 руб. — переданы материалы СУ-1;

**ДЕБЕТ 10-1-3 КРЕДИТ 10-1-1**

— 50 000 руб. — переданы материалы СУ-2;

*у строительного участка № 1 (СУ-1)*

**ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 79-1**

— 120 000 руб. — получена бетономешалка от головного офиса;

**ДЕБЕТ 79-1 КРЕДИТ 02**

— 40 000 руб. — учтена накопленная амортизация по полученной бетономешалке;

**ДЕБЕТ 10-1-2 КРЕДИТ 79-1**

— 50 000 руб. — получена партия материалов от организации.

### Бухгалтерская отчетность

Показатели деятельности подразделений должны учитываться при формировании отчетности в целом по организации. Это установлено пунктом 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Данный документ утвержден приказом Минфина России от 29.07.04 № 34н.

Обособленные подразделения, которые выделены на отдельный баланс, представляют в головную организацию внутреннюю бухгалтерскую отчетность. Эти данные используются при формировании квартальных и годовых отчетов всей организации. Такая отчетность составляется по формам, предусмотренным для организации в целом.

При составлении отчетности организации необходимо проанализировать показатели счета 79. Для этого сравнивают остатки по дебету каждого субсчета головного офиса с остатками по кредиту соответствующих субсчетов у подразделений. Они должны совпадать. Аналогично кредитовый остаток у головного офиса также должен соответствовать дебетовому остатку у подразделения. После сверки остатков на субсчетах бухгалтерия организации взаимно погашает их и в бухгалтерскую отчетность не включает.

Остатки на всех остальных счетах обособленного подразделения увеличивают соответствующее сальдо в балансе головного предприятия. Показатели деятельности обособленного подразделения за отчетный период построчно прибавляются к соответствующим данным, полученным по головной организации.

Такой порядок применяется не только при составлении баланса, но и при формировании других форм отчетности организации: отчета о прибылях и убытках, отчета о движении капитала, отчета о движении денежных средств.

## Учет налогов в организациях с обособленными подразделениями

Филиалы, представительства и иные обособленные подразделения не являются самостоятельными налогоплательщиками. Они лишь исполняют обязанности головных организаций по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения (ст. 19 НК РФ). По некоторым налогам обособленные подразделения также представляют отчетность в налоговые органы по месту своего учета.

Факт наличия у организации обособленных подразделений оказывает существенное влияние на порядок исчисления, уплаты налогов и представление отчетности. Поэтому каждое предприятие с разветвленной территориальной сетью учитывает это, когда разрабатывает учетную политику в целях налогообложения.

При формировании учетной политики надо обращать внимание на те элементы, которые повлияют и на порядок налогообложения обособленных подразделений. К таким элементам можно отнести следующие:

— момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг);

— выбор показателя для расчета суммы налога, уплачиваемого по месту нахождения обособленного подразделения;

— выбор способа уплаты налога;

— порядок оформления документов, которые впоследствии будут приниматься к налоговому учету, а также сроки их представления в головной офис;

— виды и формы ведения налоговых регистров.

Отметим, что порядок оформления документов, принимаемых к налоговому учету, во многом схож с порядком составления первичных документов в бухгалтерском учете. Как и в бухучете, он прежде всего зависит от того, выделено обособленное подразделение на отдельный баланс или нет.

### Налог на прибыль организаций

Налоговая база по налогу на прибыль рассчитывается по организации в целом. Далее она распределяется между головным офисом и обособленными подразделениями. В федеральный бюджет налог уплачивается по месту нахождения головного офиса без распределения по подразделениям. Уплата налога в региональный бюджет осуществляется и по месту нахождения головной организации без входящих в нее обособленных подразделений, и по месту их нахождения.

Распределение налога производится исходя из доли налоговой базы, приходящейся на каждое обособленное подразделение. Эта доля рассчитывается в соответствии с пунктом 2 статьи 288 НК РФ[2]. **Обратите внимание**: если у организации несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, то с 1 января 2006 года распределение прибыли по каждому из них может не производиться. Это разрешено статьями 1 и 8 Федерального закона от 06.06.2005 № 58-ФЗ.

Организация подает по месту своего нахождения налоговую декларацию с распределением сумм налога по обособленным подразделениям (п. 5 ст. 289 НК РФ). По месту нахождения каждого из обособленных подразделений отчетность представляется по сокращенной форме. В нее включаются только титульный лист, подразделы 1.1 и 1.2 раздела 1, а также приложение № 5а к листу 02 декларации.

### Налог на добавленную стоимость

НДС уплачивается централизованно в целом по организации по месту ее регистрации в налоговом органе (п. 2 ст. 174 НК РФ). Отчетность также представляется только по месту нахождения организации согласно пункту 5 статьи 174 НК РФ.

Счета-фактуры выписываются обособленными подразделениями от имени организации[[1]](#footnote-1)[3]. В них указывается адрес организации и ее ИНН, а также КПП подразделения.

В целом по организации необходимо соблюдать единую нумерацию первичных документов. Вместе с тем допускается присваивать каждому номеру индекс подразделения, которое выставило счет-фактуру. Журналы учета выставленных и полученных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж ведутся подразделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации. За отчетный период указанные разделы обособленные подразделения представляют в головное подразделение.

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж подразделениями необходимо отразить в учетной политике организации для целей налогообложения.

### Акцизы

Порядок исчисления и уплаты налога зависит от того, по каким подакцизным товарам он уплачивается.

По алкогольной продукции акцизы уплачиваются по месту реализации с акцизного склада (абз. 1 п. 4 ст. 204 НК РФ).

По нефтепродуктам — по месту нахождения головной организации и месту нахождения обособленных подразделений. При этом рассчитывается доля налога, которая приходится на обособленное подразделение. Она определяется как величина удельного веса объема реализации нефтепродуктов (в натуральном выражении) подразделением в общем объеме реализации нефтепродуктов в целом по организации. На это указывает абзац 2 пункта 4 статьи 204 НК РФ. Если все подразделения и организация расположены на территории одного субъекта РФ, акцизы могут уплачиваться полностью головным офисом. Сделать так разрешает абзац 4 пункта 4 статьи 204 НК РФ.

По прочим подакцизным товарам налог уплачивается по месту их производства (абз. 1 п. 4 ст. 204 НК РФ).

Декларации по акцизам представляются по месту нахождения головной организации и обособленных подразделений. По подразделениям (в том числе по головному) указываются данные в отношении осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения (абз. 1 п. 5 ст. 204 НК РФ).

### Налог на доходы физических лиц

Налоговыми агентами признаются российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации. Так определено пунктом 1 статьи 226 НК РФ.

Согласно статьям 226 и 230 Кодекса налоговые агенты обязаны вести учет выплачиваемых физическим лицам доходов, производить расчет налоговой базы и суммы налога, удерживать и перечислять удержанный налог в бюджет.

Налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы НДФЛ по месту своего нахождения, а в отношении исчисленных и удержанных налогов с работников обособленных подразделений этой организации — по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

В то же время обособленное подразделение организации самостоятельно может вести бухгалтерский учет и выплачивать доходы своим работникам, вести учет этих доходов, производить расчет налоговой базы и суммы налога. В этом случае удерживать и перечислять налог будет обособленное подразделение российской организации. Все эти полномочия организация должна делегировать обособленному подразделению.

Налоговые агенты представляют в инспекции по месту своего учета сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных в налоговом периоде налогов. Сведения подаются ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Российская организация, имеющая обособленные подразделения, должна представлять сведения о доходах, выплаченных физическим лицам, в налоговую инспекцию по месту своего учета в отношении тех физических лиц (включая работников обособленных подразделений), источником выплаты доходов которых она является.

Если же обособленное подразделение самостоятельно исполняет обязанности налогового агента, то сведения о доходах, которые такое подразделение выплатило физическим лицам, подаются в налоговую инспекцию по месту нахождения обособленного подразделения.

Соответственно для каждого физического лица в справке по форме № 2-НДФЛ указывается код ОКАТО — код территории муниципального образования, в бюджет которого перечислен налог.

### Единый социальный налог

Порядок исчисления и уплаты ЕСН организациями, в состав которых входят обособленные подразделения, зависит от того, какими полномочиями наделены эти подразделения.

Если подразделение имеет отдельный баланс, расчетный счет и начисляет выплаты и иные вознаграждения, то оно должно исполнять обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей). Также на него возлагается обязанность по представлению расчетов и деклараций по ЕСН по месту своего нахождения. На это указывает пункт 8 статьи 243 НК РФ. Суммы ЕСН, уплачиваемые подразделениями, определяются исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому подразделению.

В случаях, когда обособленные подразделения не выделены на отдельный баланс, головной офис самостоятельно исчисляет, уплачивает налог и представляет декларации по месту своего учета.

### Налог на имущество

Если обособленные подразделения имеют на отдельном балансе основные средства, то они уплачивают налог на имущество по месту нахождения обособленного подразделения. Налоговые декларации также представляются по месту нахождения этого обособленного подразделения (ст. 384 НК РФ)[4]. В настоящее время данные, отраженные в декларации, которая представляется в инспекцию по месту нахождения обособленного подразделения, не указываются в декларации, представляемой по месту нахождения организации.

### Транспортный налог

Порядок исчисления и уплаты транспортного налога зависит от того, где зарегистрировано транспортное средство (п. 1 ст. 363 НК РФ). Организация представляет декларацию и уплачивает транспортный налог в том регионе, где данное транспортное средство находится и зарегистрировано соответствующими органами, которые осуществляют государственную регистрацию транспортных средств. Это может быть и в регионе, где находится головной офис, и по месту обособленного подразделения организации в другом регионе.

### Земельный налог

Налог и авансовые платежи уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектами налогообложения (п. 3 ст. 397 НК РФ).

Организация должна уплатить налог и представить налоговую декларацию:

— по месту нахождения головного офиса в отношении земельного участка по месту нахождения организации;

— по месту нахождения обособленного подразделения относительно земельного участка, предоставленного этому подразделению;

— по месту нахождения объекта недвижимого имущества. Отметим, что в этом случае по указанному месту может не находиться ни головной офис, ни обособленное подразделение.

При этом если указанные земельные участки находятся в одном муниципальном образовании (образованиях), то налогоплательщик вправе уплатить налог и представить одну налоговую декларацию в налоговую инспекцию, в введении которой находится данное муниципальное образование (образования). Это положение распространяется на Москву, а также другие субъекты РФ, в которых земельный налог полностью зачисляется в региональный бюджет.

**2.1 Характеристика организации**

**Практический расчет налогов организации “САЯН”**

 Организация "Саян", расположенная в городе Калуга, имеет три обособленных подразделения (далее - ОП). ОП 1 находится в городе Воронеж, ОП 2 - в городе Санкт-петербург, а ОП 3 - в городе Д. Кроме того, деятельность ведется и по месту нахождения организации (далее - головная организация).

     Ставка налога на прибыль, подлежащая зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, для отдельных групп налогоплательщиков в городе В снижена законодательным органом соответствующего субъекта Российской Федерации до 10,5 процента. Под действие этой льготы подпадает указанная организация. Для расчета налога на прибыль организация применяет среднесписочную численность работников (далее - СЧР).   
Данные по СЧР на 1 июля 2005 г. приведены в таблице 1.

     Налогооблагаемая прибыль организации по итогам первого полугодия составляет 3 000 000 руб.

     Показатели остаточной стоимости амортизируемого имущества организации (далее - ОСАИ) содержатся в таблице 2.

     Организация "САЯН" уплачивает только ежеквартальные авансовые платежи исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению.   
     Необходимо рассчитать суммы налога на прибыль, подлежащие внесению в бюджет по итогам первого полугодия, организацией-налогоплательщиком, а также каждым из ее обособленных подразделений.

Таблица 1

Средняя численность работников организации с января по июль 2005 г.   
  
 ———————————————————————————————————————————————————————————————————————     
|Структурное подразделение               |          СЧР (человек)       |    
|————————————————————————————————————————|——————————————————————————————|    
|Головная организация                    |          50                  |    
|————————————————————————————————————————|——————————————————————————————|    
|ОП 1                                    |          15                  |    
|————————————————————————————————————————|——————————————————————————————|    
|ОП 2                                    |          10                  |    
|————————————————————————————————————————|——————————————————————————————|    
|ОП 3                                    |          25                  |    
|————————————————————————————————————————|——————————————————————————————|    
|В целом по организации                  |          100                 |    
 ———————————————————————————————————————————————————————————————————————     
  
     Таблица 2

Остаточная стоимость амортизируемого имущества с января по июль 2005 г. (руб.)   
  
 ———————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————     
|Структур- |ОСАИ                                                                                        |    
|ное       |————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————|    
|подразде- |на          |на           |на          |на          |на          |на           |на          |    
|ление     |1 января    |1 февраля    |1 марта 2005|1 апреля    |1 мая 2005  |1 июня 2005  |1 июля 2005 |    
|          |2005 г.     |2005 г.      |г.          |2005 г.     |г.          |г.           |г.          |    
|——————————|————————————|—————————————|————————————|————————————|————————————|—————————————|————————————|    
|Головная  |700 000     |680 000      |650 000     |620 000     |650 000     |630 000      |610 000     |    
|организа- |            |             |            |            |            |             |            |    
|ция       |            |             |            |            |            |             |            |    
|——————————|————————————|—————————————|————————————|————————————|————————————|—————————————|————————————|    
|ОП 1      |200 000     |190 000      |180 000     |165 000     |170 000     |160 000      |150 000     |    
|——————————|————————————|—————————————|————————————|————————————|————————————|—————————————|————————————|    
|ОП 2      |200 000     |190 000      |180 000     |175 000     |165 000     |160 000      |155 000     |    
|——————————|————————————|—————————————|————————————|————————————|————————————|—————————————|————————————|    
|ОП 3      |300 000     |280 000      |270 000     |255 000     |245 000     |230 000      |220 000     |    
|——————————|————————————|—————————————|————————————|————————————|————————————|—————————————|————————————|    
|В целом по|1 400 000   |1 340 000    |1 280 000   |1 215 000   |1 230 000   |1 180 000    |1 135 000   |    
|организа- |            |             |            |            |            |             |            |    
|ции       |            |             |            |            |            |             |            |    
 ———————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————————

В январе текущего года в организации образовано обособленное подразделение. При расчете величин налогов, уплачиваемых по месту его нахождения, выбран показатель фонд оплаты труда. Выплаты в I квартале произведены совместителям и лицам, выполняющим договоры подряда. Суммы начислений по обособленному подразделению, головному и организации в целом с разбивкой штатным работникам приведены в таблице. Средняя стоимость производственных фондов организации за 2000 год — 115 960 руб. — приходится на головное, так как в прошлом году было только оно одно. Стоимость производственных фондов обособленного подразделения, головного и организации в целом в текущем году приведена в таблице. Там же приводится и их средняя стоимость за I квартал.

Сравнивая полученные “коэффициенты” подразделений, учитываемые при расчете величины НДС и налога на прибыль, подлежащей уплате по местонахождению обособленного подразделения, можно сделать следующий вывод.

Предложенный алгоритм расчета по налогу на прибыль действительно связан с экономическими показателями организации: фондом оплаты труда и стоимостью производственных фондов в отчетном периоде.

По НДС же вначале законодатель несколько занизил один из показателей, сделав его постоянной величиной в течение календарного года независимо от динамики изменения стоимости производственных фондов в этот период. А затем МНС России усугубило положение, предложив для расчета учитывать усеченную среднесписочную численность (усеченный ФОТ). В результате величина “коэффициента” подразделения может быть прямо противоположной экономическим показателям на момент уплаты налога.

В текущем году предложенный алгоритм расчета уплаты НДС по местонахождению обособленного подразделения практически не имеет значения, так как вся сумма налога поступает в федеральный бюджет. Но если будет принято решение о перечислении части НДС в бюджеты субъектов РФ (как было ранее), то установленный порядок расчета - нонсенс. С таким же успехом при определении “коэффициента” подразделения можно использовать датчик случайных чисел.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Налоги* | *Показатели* | | *Организация* | *Подразделение* | *Головное* |
| *ФОТ* | *Всего* | *129 350* | *74400* | *54950* |
| *Штат. работ* | *42 400* | - | *42400* |
| *НДС* | *Удельный вес ФОТ (%)* | | *100* | *0* | *100* |
| *Стоимость ОПФ за 2000 г.* | | *115 960* | *0* | *115960* |
| *Удельный вес ОПФ (%)* | | *100* | *0* | *100* |
| *Коэфф. подразделения (%)* | | *100*. | *0* | *100* |
| *Налог на прибыль* | *Удельный вес ФОТ (%)* | | 100 | *57,52* | *42,48* |
| *Стоимость на 01.01.01* | | *125 690* | *0* | *125 690* |
| *Стоимость на 01.04.01* | | *309 810* | *197 350* | *112460* |
| *Средняя стоимость* | | *217 750* | *04675* | *119075* |
| *Удельный вес ОПФ (%)* | | *100* | *45,32* | *54,68* |
| *Коэфф. подразделения (%)* | | *100* | *51,42* | *48,48* |

У обособленного подразделения организации отсутствует отдельный баланс. По месту его нахождения зарегистрировано транспортное средство, а также имеется здание. Остаточная стоимость этого имущества на 1-е число семи месяцев текущего года приводится в табл. 3. Ставка налога на имущество в субъекте РФ, где находится обособленное подразделение, - 2,2%.

Таблица 3

Имущество

Величина остаточной стоимости, руб.

1 января 1 февраля 1 марта 1 апреля 1 мая 1 июня 1 июля Здание

2 304 000 2 296 800 2 289 600 2 282 400 2 275 200 2 268 000 2 260 800

Автомобиль 73 600 72 000 70 400 68 800 67 200 65 600 64 000

Отсутствие отдельного баланса у этого обособленного подразделения и наличие здания обязывает организацию исчислить и уплатить налог на имущество по его местонахождению. При определении налоговой базы по налогу на имущество по местонахождению обособленного подразделения учитываются только величины остаточной стоимости здания. Величина средней стоимости имущества за первое полугодие 2004 года по этому обособленному подразделению – 2 282 400 руб. ((2 304 000 + 2 296 800 + 2 289 600 + 2 282 400 + 2 275 200 + 2 268 000 + 2 260 800) : (6 + 1)). Исходя из этого сумма авансового платежа, подлежащего уплате в бюджет за полугодие, – 12 553,20 руб. (2 282 400 руб. х 2,2% : 4).

Величины же остаточной стоимости автомобиля на 1-е числа каждого месяца войдут в данные при исчислении налоговой базы по местонахождению организации.

Поэтому для удобства расчета организации желательно было бы ввести отдельные субсчета для учета объектов недвижимости, находящихся в обособленных подразделениях, не имеющих отдельного баланса.

**Транспортный налог**

По местонахождению головного подразделения зарегистрированы легковые автомобили «Волга» и «Соболь». Мощность двигателя у обоих транспортных средств - 110 л. с. В обособленном подразделении, находящемся в Подольске, зарегистрирован легковой автомобиль «Соболь». У него мощность двигателя также 110 л. с. Транспортные средства находятся в организации полный календарный год.

Установленные ставки транспортного налога для легковых автомобилей с мощностью двигателя от 100 до 150 л. с.: по г. Москве – 15 руб/л. с. (ст. 6 Закона г. Москвы от 23.10.02 № 48 «О транспортном налоге»); по Московской области – 17 руб/л. с. (ст. 1 Закона Московской области от 16.11.02 № 129/2002–ОЗ «О транспортном налоге в Московской области»).

Сумма транспортного налога за 2004 год, которую необходимо уплатить, по местонахождению: организации – 3300 руб. (15 руб/л. с. х (110 л. с. + 110 л. с.)); обособленного подразделения – 1870 руб. (17 руб/л. с. х (110 л. с. + 110 л. с.).

В Московской области налогоплательщик должен уплачивать авансовые платежи по окончании отчетных периодов (ими признаются первый квартал, полугодие, 9 месяцев). Исчисление авансовых платежей осуществляется с использованием коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. Таким образом, за первый квартал сумма авансового платежа – 467, 50 руб. (1870 руб. х 3 мес. : 12 мес.). С учетом округления налогоплательщик должен уплатить в бюджет 468 руб.

По итогам полугодия к уплате подлежит 467 руб. ((1870 руб. х 6 мес. : 12 мес.) – 468 руб.).

По окончании отчетных периодов налогоплательщик по местонахождению обособленного подразделения представляет расчет авансовых платежей по транспортному налогу (форма его приведена в приложении 1 к Закону Московской области № 129/2002-ОЗ). Расчет представляется до 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

**2.2 Совершенствования налогообложения при наличии обособленных подразделений**

Совет Федерации рекомендует правительству разработать и внести в Госдуму законопроект о зачислении налога на доходы физических лиц по месту жительства. Об этом говорится в принятых на пленарном заседании СФ предложениях по формированию концепции федерального бюджета на 2007 г. Сенаторы также предлагают правительству внести предложения по совершенствованию налогообложения прибыли обособленных подразделений вертикально интегрированных компаний и холдингов, а также рассмотреть возможность принятия дополнительных мер по упрощению порядка возмещения налога на добавленную стоимость. СФ также считает необходимым усовершенствовать порядок установления и уплаты акцизов на нефтепродукты с целью стимулирования повышения их качества. Сенаторы считают, что необходимы изменения в Налоговый кодекс, направленные на решение проблем трансфертного ценообразования. Актуальным становится повышение уровня достоверности прогнозов социально-экономического развития Российской Федерации.

Федеральным законом от 6.06.05 г. № 58-ФЗ были внесены дополнения в ст. 288 НК РФ. После вступления в силу новой редакции ст. 288 НК РФ (с 1 января 2006 г.) налогоплательщик, имеющий несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, может не производить распределение прибыли по каждому из этих подразделений. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых его обособленные подразделения стоят на налоговом учете.

**2.3. Исчисление налога на имущество**

Учитывая нормы статьи 9 Федерального закона от 31.07.03 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (в редакции Федерального закона № 155-ФЗ), в пункт 13 Инструкции внесены изменения, касающиеся уплаты налога на имущество предприятий организациями, в состав которых входят филиалы и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет в банке.

Таким образом, организации, в состав которых входят филиалы и другие обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, должны исчислять налоговую базу и уплачивать налог на имущество предприятий по месту нахождения указанных подразделений в порядке, предусмотренном для уплаты налога на имущество предприятий по месту нахождения территориально обособленных подразделений, не имеющих отдельного баланса и расчетного (текущего) счета. Этот порядок применяется с 1 января 2000 года.

При этом налоговая база по налогу на имущество предприятий по месту нахождения указанных обособленных подразделений, определяется, исходя из стоимости основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, материалов и товаров, фактически находящихся по месту нахождения этих обособленных подразделений.

Например: В состав организации входит филиал, имеющий отдельный баланс и расчетный счет в банке, и обособленное подразделение, не имеющее отдельный баланс и расчетный счет, которые Находятся в других субъектах Российской Федерации (муниципальных образованиях). Среднегодовая стоимость имущества в целом по организации за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) составила 2000,0 тыс. рублей, том числе по месту нахождения организации (месту государственной регистрации) - 1000,0 тыс. рублей, филиалу - 800,0 тыс. руб., обособленному подразделению - 200,0 тыс. рублей. Ставки налога на имущество предприятий установлены в следующих размерах: по месту нахождения организации (месту государственной регистрации) - 1,5%, месту нахождения филиала - 2%, месту нахождения обособленного подразделения - 1,%.Таким образом, сумма налога на имущество предприятий в целом по организации составит за отчетный период 33,0 тыс. рублей, в том числе: по месту нахождения организации 15,0 тыс. руб.(1000 х 1,5%), филиалу - 16,0 тыс. руб.(800 х 2%), обособленному подразделению 2,0 тыс. рублей (200х1%).

Следует также иметь в виду следующее.   
Статьей 11 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что под обособленным подразделением организации понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы-стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 17.07.2003 № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации» рабочим местом признается место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Таким образом, в целях налогообложения признание подразделения организации зависит от срока, в течение которого рабочее место по месту нахождения подразделения организации служит таковым и не зависит от периодичности посещения работником указанного рабочего места и от времени пребывания на нем работника. При этом обособленное подразделение считается созданным у той организации, под контролем которой находится рабочее место, т.е. работник которой (с которой физическое лицо состоит в трудовых отношениях, гражданско-правовых отношениях, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг) должен находится (прибыть) на данное рабочее место.

Если организация имеет в своем составе структурные подразделения, отвечающие признакам территориально обособленного подразделения, определенным пунктом 2 статьи 11 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (т.е. подразделение со стационарными рабочими местами более 1 месяца, находящимися под контролем работодателя), то налог на имущество предприятий со стоимости имущества этих обособленных подразделений, подлежит уплате в бюджет в соответствии со статьей 7 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» по месту нахождения указанных подразделений.

Например, скважины и буровые установки, обслуживаемые вахтовым методом, склады, строительные площадки, отделения, обменные пункты валют и другие ебъекты недвижимости, на которых оборудованы стационарные рабочие места (одно рабочее место) на срок более одного месяца, находившееся под контролем работодателя, признаются обособленными подразделениями орагнизации.

**2.4. Упрощенная система налогообложения**

Прежде чем говорить о применении упрощенной системы налогообложения, следует определиться, кто же вправе применять указанный специальный налоговый режим.

Ранее упрощенная система налогообложения, учета и отчетности была предназначена только для тех организаций (предпринимателей), которые соответствовали критериям, позволяющим отнести их к субъектам малого предпринимательства, установленным Федеральным законом России от 14 июня 2003 г. ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" (далее - Закон 88-ФЗ).

В действующей редакции главы 262 НК РФ установлено, что упрощенную систему не могут применять те организации и индивидуальные предприниматели, которые осуществляют определенные виды деятельности, реализуют подакцизные товары и минеральное сырье, применяют некоторые другие специальные налоговые режимы, а также подпадают под иные признаки, которые указаны в ст. 34612 НК РФ. Кроме того, одним из главных ограничений является ограничение по доходам организаций.

**Виды предпринимательской деятельности, не позволяющие применять упрощенную систему налогообложения**

Организация или индивидуальный предприниматель имеют шанс применять упрощенную систему налогообложения, если ими выполняются определенные требования законодателя в отношении осуществляемых видов деятельности, закрытый перечень которых приведен в пп. 2-10 п. 3 ст. 34612 НК РФ. Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:   
-- банки;

-- страховщики;

-- негосударственные пенсионные фонды;

-- инвестиционные фонды;

-- профессиональные участники рынка ценных бумаг;

-- ломбарды;

-- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;   
-- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;   
-- нотариусы, занимающиеся частной практикой;

Поскольку законодатель ограничил возможность применения упрощенной системы налогообложения для организаций и предпринимателей, занимающихся определенными видами деятельности организациям и индивидуальным предпринимателям, намеревающимся применить упрощенную систему налогообложения, следует в первую очередь определить, не осуществляют ли они те виды деятельности, которые не позволяют использовать указанный специальный налоговый режим.

Отметим, что согласно пп. 8 п. 3 ст. 34612 НК РФ право применения упрощенной системы налогообложения не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, производящих подакцизные товары, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых. В данном случае речь идет именно о производителях подакцизных товаров, следовательно, данная норма не относится к тем организациям и индивидуальным предпринимателям, которые занимаются перепродажей таких товаров и сырья.

Перечень подакцизных товаров приведен в ст. 181 НК РФ, а полезных ископаемых в ст. 337 НК РФ.

Подакцизными товарами признаются (п. 1 ст. 181 НК РФ):   
1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;   
2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов;   
3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 процента, за исключением виноматериалов);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) ювелирные изделия;

7) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

8) автомобильный бензин;

9) дизельное топливо;

10) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей.

Полезным ископаемым признается (ст. 337 НК РФ) продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено пунктом 3 ст. 337 НК РФ), содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации (предприятия).

Полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Видами добытого полезного ископаемого являются:

1. антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;
2. торф;
3. углеводородное сырье:
4. нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений;   
   газовый конденсат из газоконденсатных месторождений, прошедший операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и прочих примесей;

газ горючий природный из газовых и газоконденсатных месторождений;   
газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа газовой шапки) из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений, добываемый через нефтяные скважины (далее - попутный газ);   
4) товарные руды:   
черных металлов (железо, марганец, хром);   
цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);   
редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);   
многокомпонентные комплексные руды;   
5) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);   
6) горно - химическое неметаллическое сырье (апатит - нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно - колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);   
7) горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц - полешпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько - магнезит, пирофиллит, слюда - московит, слюда - флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);   
8) битуминозные породы (за исключением указанных в пп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ);   
9) сырье редких металлов (рассеянных элементов) (в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;   
10) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрид, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано - гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);   
11) кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и другие);   
12) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);   
13) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений;   
14) соль природная и чистый хлористый натрий;   
15) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;   
16) сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

**Ограничения, связанные с применением специальных налоговых режимов**

Упрощенная система налогообложения, являясь специальным налоговым режимом, не применяется одновременно с использованием других налоговых режимов (пп. 11-13 ст. 34612 НК РФ):   
-- системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;   
-- системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;   
-- системы налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции. Регламентация указанной системы в настоящее время в отдельной главе НК РФ отсутствует и регулируется Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. ╧ 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" .

Самым распространенным является специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, установленный главой 263 НК РФ "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности". При применении такого режима следует иметь в виду, что он может применяться (или не применяться) по решению субъекта Российской Федерации в отношении ограниченного круга видов предпринимательской деятельности.

Поэтому прежде, чем решать вопрос о правомерности применения упрощенной системы налогообложения, следует уточнить, какие приняты решения в отношении введения единого налога на вмененный доход в том или ином регионе.

В общем случае система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход может применяться в отношении следующих видов деятельности, указанных в ст. 34626 НК РФ:

1) **оказание бытовых услуг**. Согласно ст. 34627 НК РФ под бытовыми платными услугами следует понимать платные услуги, оказываемые физическим лицам, классифицируемые в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению. Обращаем внимание читателей, что услуги, оказываемые юридическим лицам, не признаются бытовыми услугами в целях применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности ;

2) **оказание ветеринарных услуг**. Отметим, что НК РФ не дает специального определения термину "ветеринарные услуги" (как, например, в отношении понятия "бытовые услуги). Поэтому организациям и индивидуальным предпринимателям следует обратится к иному законодательству, регламентирующему деятельность по оказанию ветеринарных услуг. В настоящее время деятельность в области ветеринарии регламентируется законом России от 14 мая 1993 г. ╧ 4979-1 "О ветеринарии" (далее - Закон ╧ 4979-1) и принимаемых в соответствии с ним законодательных актов республик в составе Российской Федерации, правовых актов автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга;

3) **оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств**;

4) **розничная торговля**, осуществляемая через магазины с площадью торгового зала не более 70 квадратных метров, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади. Организациям и индивидуальным предпринимателям следует очень внимательно отнестись к приведенному выше положению закона, поскольку ряд приведенных в нем терминов имеют специальное значение, установленное в ст. 34627 НК РФ, применяемое непосредственно для системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и позволяющее правильно отнести организацию к категории тех, которые попадают под действие указанной системы (без применения каких-либо классификаторов).

В отличие от розничной купли-продажи, предполагающей передачу продавцом покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 492 ГК РФ), в рассматриваемом случае под розничной торговлей следует понимать торговлю товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет (кроме реализации продуктов питания и напитков, включая алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без нее а барах, ресторанах, кафе и других точках общественного питания). Следовательно, под действие единого налога на вмененный доход попадает не только непосредственно продажа товара, но и оказание иных услуг покупателям за наличный расчет.

5) **оказание услуг общественного питания**, осуществляемых при использовании зала площадью не более 70 квадратных метров. В данном случае имеется в виду зал обслуживания посетителей, то есть площадь всех помещений и открытых площадок, используемых налогоплательщиком для организации общественного питания и определяемых на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

6) **оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов**. Это правило действует только в отношении тех организаций (индивидуальных предпринимателей), которые используют для перевозки пассажиров и грузов не более 20 автомобилей.

**3. Ограничения, связанные с организационной структурой организации (наличием филиалов и представительств)**

Кроме ограничений по видам осуществляемой деятельности, законодатель поставил возможность применения упрощенной системы налогообложения в зависимость от сложности организационной структуры организации. Причем ограничение в применении упрощенной системы для любой организации (вне зависимости от вида осуществляемой деятельности) связано с наличием у нее филиалов и (или) представительств. Согласно п.п. 1 п. 3 ст. 34612 НК РФ организации, имеющие филиалы и (или) представительства не вправе применять упрощенную систему налогообложения.

Организациям, предполагающим перейти на упрощенную систему налогообложения, следует иметь в виду, что представительства и филиалы могут существовать наряду с иными структурными подразделениями. При этом наличие обособленных подразделений, не являющихся филиалами и представительствами, не становится препятствием для применения упрощенной системы налогообложения.

Отличие филиалов и представительств от иных обособленных подразделений состоит не только в наличии руководителя (например, обособленным подразделением организации может быть какой-либо отдел или иное структурное подразделение организации, также имеющее руководителя), а еще и в том, что руководитель филиала (представительства) самостоятельно представляет интересы организации в месте нахождения филиала (представительства) перед третьими лицами на основании имеющихся у него полномочий. Иные обособленные подразделения, даже при наличии руководителя, выполняют совершенно иные функции (как правило, имеющие внутренний характер для организации) и не имеют самостоятельности.

Кроме того, отличительной чертой представительств и филиалов является то, что отношения между "головной" организацией и филиалом и (или) представительством строятся на основе положения о филиале и (или) представительстве. Причем создание филиала или представительства должно быть указано в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Таким образом любое представительство либо филиал будут являться обособленным подразделением в смысле, придаваемом этому термину Налоговым кодексом РФ, но при этом далеко не любое обособленное подразделение отвечает признакам представительства либо филиала. Например, к иным обособленным подразделениям могут относится цеха, участки, дополнительные офисы, торговые павильоны, палатки и иные обособленные подразделения, не обладающие полномочиями филиала или представительства .

Пример 1:

*Организации имеет обособленное подразделение, расположенное вне места его расположения.*

*Допустим, что остальные ограничения, позволяющие применять упрощенную систему налогообложения, соблюдены.*

Проверка соблюдения ограничения по наличию филиалов и представительств

1. Организация вправе применять упрощенную систему налогообложения, если обособленное подразделение не является филиалом или представительством;

2. Организация не вправе применять упрощенную систему налогообложения, если обособленное подразделение является филиалом или представительством.

**2.4. Совершенствования налогообложения при наличии обособленных подразделений**

Совет Федерации рекомендует правительству разработать и внести в Госдуму законопроект о зачислении налога на доходы физических лиц по месту жительства. Об этом говорится в принятых на пленарном заседании СФ предложениях по формированию концепции федерального бюджета на 2007 г. Сенаторы также предлагают правительству внести предложения по совершенствованию налогообложения прибыли обособленных подразделений вертикально интегрированных компаний и холдингов, а также рассмотреть возможность принятия дополнительных мер по упрощению порядка возмещения налога на добавленную стоимость. СФ также считает необходимым усовершенствовать порядок установления и уплаты акцизов на нефтепродукты с целью стимулирования повышения их качества. Сенаторы считают, что необходимы изменения в Налоговый кодекс, направленные на решение проблем трансфертного ценообразования. Актуальным становится повышение уровня достоверности прогнозов социально-экономического развития Российской Федерации.

Федеральным законом от 6.06.05 г. № 58-ФЗ были внесены дополнения в ст. 288 НК РФ. После вступления в силу новой редакции ст. 288 НК РФ (с 1 января 2006 г.) налогоплательщик, имеющий несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, может не производить распределение прибыли по каждому из этих подразделений. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых его обособленные подразделения стоят на налоговом учете.

Заключение

В ходе написания дипломной работы было выяснено текущее положение дел в сфере налогообложения обособленных подразделений организаций.

Было установлено, что к обособленным подразделениям гражданским законодательством отнесены филиалы и представительства. Представительство - обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиал - обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Было установлено, что в налогообложении обособленных подразделений свои тонкости. Два вида платежей – федеральный и местный. Две организации – головная и дочерняя. Кто, сколько и куда должен платить? Вопросы лучше задавать до наступления отчетного периода.

Налог на добавленную стоимость. С 2002 года он уплачивается по месту нахождения головной организации, а не в регионе. Налог на прибыль - состоит из двух частей. Федеральную часть выплачивает головная организация - за себя и за структурное подразделение. Налог по каждому виду имущества уплачивается отдельно. Для головной организации – по месту ее расположения, для дочерней – в регионе. Уплата единого социального налога зависит от статуса подразделения. По некоторым налогам ставки определяют местные власти.

До введения в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации филиалы и иные обособленные структурные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, признавались самостоятельными налогоплательщиками в соответствии с отдельными положениями законов о конкретных налогах, тогда как обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного счета, хотя и не признавались налогоплательщиками, производили уплату отдельных налогов в соответствующие бюджеты по месту их нахождения.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению. Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения всех обособленных подразделений организации. Налогоплательщики представляют налоговые декларации по месту своего нахождения, а также по месту нахождения обособленных подразделений. Налог на имущество предприятий Согласно ст. 1 Закона Российской Федерации от 13.12.03 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" плательщиками данного налога являются предприятия, учреждения и организации, в том числе с иностранными инвестициями, считающиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, а также филиалы и другие аналогичные подразделения юридических лиц, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет. Кроме того, согласно ст. 7 указанного Закона организация, в состав которых входят территориально обособленные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего) счета, зачисляют налог на имущество предприятий в порядке, установленном настоящим Законом, в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов по месту нахождения указанных подразделений в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти подразделения, на стоимость основных средств, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и товаров этих подразделений. До вступления в действие Федерального закона от 9.07.03 г. N 154-ФЗ в качестве территориально обособленных подразделений юридического лица понимались предусмотренные ст. 55 ГК РФ филиалы и представительства, расположенные вне места его нахождения и осуществляющие все его функции или их часть. Таким образом, с 1 января 2004 г. фактически сохранялся порядок уплаты налога на имущество предприятий, установленный Законом Российской Федерации "О налоге на имущество предприятий". Федеральным законом от 9.07.04 г. N 154-ФЗ внесены изменения в понятие обособленного подразделения организации. Так, в соответствии с п. 2 ст. 11 части первой НК РФ под обособленным подразделением организации стало пониматься любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. Таким образом, объекты, ранее считавшиеся для целей налогообложения обособленными имущественными объектами, стали (при соблюдении условий, указанных в п. 2 ст. 11 части первой НК РФ) рассматриваться в качестве обособленных подразделений организации, и обязанностью организации стало перечисление сумм налога в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты по месту их нахождения. Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности Статьей 83 НК РФ предусмотрено, что организации, в состав которых входят филиалы и (или) представительства, расположенные на территории Российской Федерации, обязаны встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего филиала и (или) представительства. Следовательно, в том случае, если организация имеет филиал (представительство) и осуществляет деятельность на территории субъекта Российской Федерации, где введен единый налог, то она обязана уплачивать его исходя из видов деятельности, осуществляемых филиалом.

А также установлено, какие основные предложения в сфере улучшения налогообложения готовит Совет Федерации РФ.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации;
2. Федеральный закон от 4 апреля 2005 г. №30-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2003 год»
3. Федеральный закон от 23 декабря 2004 г. №173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год»
4. Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. №186-ФЗ №О федеральном бюджете на 2004 год» (с изм. и доп. от 29 июня, 28 июля, 20 августа, 10 ноября 2004 г.)
5. Федеральный закон от 24 декабря 2002 г. №176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год» (с изм. и доп. от 23 июня, 7 июля, 11 ноября 2003 г., 10 ноября 2004 г.)
6. Закон Новосибирской области от 11 декабря 2004 г. «244-ОЗ "Об областном бюджете Новосибирской области на 2005 год»
7. Закон Новосибирской области от 30 декабря 2003 г. «161-ОЗ "Об областном бюджете Новосибирской области на 2004 год» (с изм. и доп. от 29 марта, 15 июня, 24 сентября 2004 г.)
8. Закон Новосибирской области от 27 декабря 2002 г. №83-ОЗ «Об областном бюджете Новосибирской области на 2003 год» (с изм. и доп. от 12 мая г., 26 сентября 2003 г.)
9. Абрамова М.А., Александрова Л.С. Финансы и кредит. М.: Юриспруденция, 2003 - 448 с.
10. Акирова Е.А Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. 1904. № 9. – с. 41
11. Акулин Д.Ю. Оптимизация налоговых платежей /Д. Ю. Акулинин. - М.: Соврем. экономика и право, 2002.- 179 с.
12. Акчурина Е.В. Оптимизация налогообложения: Учебно-практическое пособие. - М.: ОСЬ-89, 2003. - 496 с.
13. Александров И.М. Налоги и налогообложение. - М.: Дашков и Ко, 2003.- 293 с.
14. Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран /И.М. Александров. - М.: Бератор-Пресс, 2002.- 191 с.
15. Андрющенко С.Н. Повышение эффективности контрольной работы // Российский налоговый курьер, №3. 2005 - с. 14-15
16. Анохин П.К. Избранные труды: Философские аспекты теории функциональной системы. М: Наука, 2002. – 541с.
17. Асадуллин Р.Г., Бублик Н.Д., Паскачев А.Б. и др. Оценка налоговой нагрузки на предприятие в условиях переходного этапа экономики // Налоговая политика и практика, № 4. 2004. – с. 30-35
18. Бабич А. М. , Павлова Л. Н. Государственные и муниципальные финансы. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 703 с.
19. Балабанов А. И. , Балабанов И. Т. Финансы. - СПб: Питер, 2000. - 192 с.

20. Берталанфи Л. Общая теория системы: Критический обзор. — В кн.

1. [↑](#footnote-ref-1)