Федеральное агентство по образованию

Государственное образовательное учреждение

высшего профессионального образования

Тверской государственный университет

экономический факультет

Кафедра бухгалтерского учета

Курсовая работа

по дисциплине «Налоги и налогообложение»

(специальные налоговые режимы)

На тему: Специальные налоговые режимы

Выполнил студент 41 гр.

экономического факультета

дневного отделения: Каплунов А.М.

Тверь 2010

Содержание

1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1 ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ УСН

1.1.1 Кто признается налогоплательщиками, перешедшими на УСН. Обязанности налогоплательщиков, применяющих УСН

1.1.2 Порядок и условия прекращения применения УСН. Ограничения по применению УСН

1.1.3 Особенности применения УСН при выборе в качестве налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Порядок выбора объекта и аргументы в пользу принятия конкретного решения

1.1.4 Порядок уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями, применяющими специальные налоговые режимы

1.2 КОММЕНТАРИИ К ИЗМЕНЕНИЯМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО УСН, ВСТУПИВШИМ В СИЛУ С 01.01.2010 ГОДА

1.3.ПРАКТИЧЕСКИЕ СИТУАЦИИ

1.4 ЗАДАЧА

2. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1 ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ЕНВД

2.1.1 Сущность ЕНВД как специального налогового режима. Налоги от уплаты которых, не освобождает применение ЕНВД и основания для их взимания

2.1.2 Физические показатели и базовая доходность. Порядок их определения

2.1.3 Объект налогообложения и налоговая база

2.2 КОММЕНТАРИИ К ИЗМЕНЕНИЯМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО ЕНВД, ВСТУПИВШИМ В СИЛУ С 01.01.2010 ГОДА

2.3 ПРАКТИЧЕСКИЕ СИТУАЦИИ

2.4 ЗАДАЧА

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

# 1.Упрощенная система налогообложения

## 1.1 Основные элементы УСН

1.1.1 Кто признается налогоплательщиками, перешедшими на УСН. Обязанности налогоплательщиков, применяющих УСН

Налогоплательщиками единого налога согласно статье 346.12 НК РФ признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

В тоже время, согласно пункту 3 статьи 346.12 НК РФ, не вправе применять упрощенную систему налогообложения, т.е. не могут признаваться налогоплательщиками:

1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;

2) банки;

3) страховщики;

4) негосударственные пенсионные фонды;

5) инвестиционные фонды;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;

7) ломбарды;

8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;

9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;

11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 настоящего Кодекса;

13) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей. В целях настоящего подпункта учитываются основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса;

16) бюджетные учреждения;

17) иностранные организации.

С 1 января 2006 г. индивидуальные предприниматели, не привлекающие в своей деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, могут перейти на "упрощенку" на основе патента. Но ее можно применять только в отношении определенных видов деятельности. К ним, например, относятся: пошив и ремонт одежды и других швейных изделий; изготовление и ремонт трикотажных и вязаных изделий; ремонт и техническое обслуживание автомобилей и мойка автотранспортных средств; копировальные работы; парикмахерские и косметические услуги; услуги химчистки; сдача в аренду гаражей и квартир; фото-, кино- и видеоуслуги; чистка обуви; переплетные работы. Полный перечень видов деятельности, которые могут выполняться по патенту, приведен в п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ.

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности:

- по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 Налогового кодекса)

- по уплате налога налога на имущество организаций

- по уплате налога налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 Налогового кодекса.

- ведения бухгалтерского учёта. Исключение составляет ведение бухгалтерского учета в отношении основных средств и нематериальных активов (п.3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 Налогового кодекса)

- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности)

- налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 Налогового кодекса.

Налогоплательщики, перешедшие на УСН, обязаны:

- уплачивать иные налоги и сборы, установленные статьями 13,14,15 Налогового кодекса

- выполнять обязанности налоговых агентов (ст. 24 Налогового кодекса)

- выполнять обязанности по ведению кассовых операций и представлению статистической отчетности (ст. 346.11 Налогового кодекса)

- вести Книгу учёта доходов и расходов, в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период. Форма Книги учета доходов и расходов утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2008 № 154н.

1.1.2 Порядок и условия прекращения применения УСН. Ограничения по применению УСН

Налогоплательщик, применяющий УСН, не вправе отказаться от её применения в течение всего календарного года. По окончанию налогового периода возможен добровольный отказ от УСН, при этом в налоговые органы должно быть подано заявление не позднее 15 января года в котором перестала применяться УСН.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 60 млн. рублей или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превысит 100 млн. рублей, такой налогоплательщик утрачивает право на применение упрощенной системы налогообложения и считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено указанное превышение. Превышение установленного предела численности работников (100 человек) в качестве основания для перехода на общий режим налогообложения НК РФ не рассматривается.

Суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Согласно пункту 14 Методических рекомендаций по применению УСН об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения налогоплательщик обязан в письменной форме сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил установленное ограничение.

В соответствии с пунктом 7 статьи 346.13 НК РФ налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

"Упрощенку" могут применять организации и индивидуальные предприниматели. При этом ст. 346.12 Налогового кодекса РФ устанавливает ряд критериев, которые предъявляются к будущим субъектам "упрощенки". Условно эти критерии можно разделить на: количественные (величина полученного дохода, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, являющихся амортизируемым имуществом, средняя численность работников, доля участия других организаций в уставном капитале); качественные (виды осуществляемой деятельности, наличие филиалов, представительств, иных обособленных подразделений), (Приложение 1).

Величина полученного дохода. Одно из главных условий, которое должна соблюдать организация, которая хочет перейти на упрощенную систему налогообложения (и в дальнейшем продолжать работать в рамках данного налогового режима), - это величина ее дохода. В п. 2.1 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ установлено, что за 9 месяцев года, предшествующего началу применения упрощенной системы налогообложения, доход организации не должен превышать 45 000 000 руб.

Лимит дохода, установленный для перехода на "упрощенку", включает в себя:

- доход от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, рассчитанный в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ;

- внереализационные доходы, рассчитанные по правилам ст. 250 Налогового кодекса

При этом имеется в виду доход, определенный по данным налогового, а не бухгалтерского учета, причем исходя из того метода признания доходов и расходов (начисления или кассового метода), который фактически применялся будущим субъектом "упрощенки". Лимит дохода берется без учета НДС и акцизов.

Остаточная стоимость амортизируемого имущества. Этот критерий установлен только для организаций, которые хотят перейти на упрощенную систему налогообложения. Как указано в пп. 16 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ, организации не могут применять "упрощенку", если остаточная стоимость их основных средств и нематериальных активов, определяемая по данным бухгалтерского учета, превышает 100 000 000 руб.

Бухучет основных средств ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), а нематериальных активов - в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2008).

Причем в расчет берется остаточная стоимость тех основных средств и нематериальных активов, которые признаются амортизируемым имуществом по правилам гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ.

Средняя численность работников. Этот критерий установлен как для организаций, так и для индивидуальных предпринимателей. В пп. 15 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ прописано, что средняя численность их работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 человек.

Среднесписочную численность работников нужно определять в порядке, установленном для заполнения статистической отчетности.

В списочную численность работников включаются наемные работники (в том числе иностранцы), с которыми заключены трудовые договоры и которые выполняют постоянную, временную или сезонную работу один день и более, а также работавшие собственники организаций, получавшие зарплату в данной организации. А вот внешние совместители, собственники организации, которые не получают в ней зарплату, и сотрудники, с которыми заключены договоры гражданско-правового характера, в списочную численность не включаются.

Доля участия других организаций в уставном капитале. Применять "упрощенку" могут те организации, в которых доля участия других организаций составляет не более 25 процентов (пп. 14 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ). Это ограничение не распространяется на:

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если их среднесписочная численность составляет не менее 50 процентов, а доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

- некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы.

Виды осуществляемой деятельности. Те, кто не может перейти на "упрощенку", перечислены в п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. Итак, это: банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом; частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований; организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого сельскохозяйственного налога, бюджетные учреждения, а также организации, имеющие филиалы или представительства, и иностранные компании, у которых открыты в нашей стране любые обособленные подразделения.

1.1.3 Особенности применения УСН при выборе в качестве налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Порядок выбора объекта и аргументы в пользу принятия конкретного решения

При применении УСН объектом налогообложения в соответствии с п.1 ст. 346.14 НК РФ признаются:

- доходы;

- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения производится налогоплательщиком самостоятельно. Право выбора не имеет налогоплательщик осуществляющий деятельность в раках договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом. Для них объектом могут быть только доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения не может быть изменен в течении всего срока применения УСН. Новый налогоплательщик, после подачи заявления о переходе на УСН, может изменить объект налогообложения, уведомив до 20 декабря, года предшествующего году в котором УСН налогоплательщиком будет применяться впервые, налоговый орган.

Порядок определения доходов для организаций и индивидуальных предпринимателей установлен ст. 346.15 НК РФ. Согласно ему организации, применяющие УСНО, учитывают для целей налогообложения доходы от реализации, а также внереализационные доходы. Доходом признается экономическая выгода от хозяйственной деятельности, выраженная денежной или натуральной форме. При этом для целей налогообложения не учитываются доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. Причем эти доходы и расходы пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального Банка Российской Федерации, установленного на дату получения доходов и (или) осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночной цене.

П. 1 ст. 346.17 НК РФ установлен кассовый метод признания доходов т. е. датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получение иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, т. е. доходом признаются также полученные от покупателей денежные средства (имущество) в виде предварительной оплаты (авансы).

Ставка налога – 15 %. В настоящее время субъекты РФ вправе снижать ставку единого налога при объекте «доходы, уменьшенные на величину расходов» до 5%.

Доходом от реализации является:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;

- выручка от реализации ранее приобретенных товаров;

- выручка от реализации имущественных прав (ст.249).

Внереализационными доходами для целей налогообложения признаются доходы, не являющиеся доходами от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). Перечень внереализационных расходов установлен ст.250 НК РФ. Перечень перечисленных доходов является открытым.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности, т. е. все поступления (как в денежной, так и натуральной форме) от реализации товаров, работ и услуг, имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, а также стоимости такого имущества, полученного на безвозмездной основе. Доходы, не связанные с предпринимательской деятельностью, не должны включаться в налоговую базу и подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в соответствии с главой 23 НК РФ. Организации, применяющие УСНО, при определении налоговой базы по единому налогу не учитывают следующие доходы.

1. в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
2. в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (или иным аналогичным договорам), а также средств или иного имущества, которые получены в счёт погашения таких заимствований;
3. в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации;
4. в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества;
5. в виде имущества, имущественных прав и неимущественных прав, которые получены в пределах первоначального взноса участником (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
6. в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в установленном порядке;
7. в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ;
8. в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;
9. в виде сумм процентов за просрочку при возврате из бюджета (внебюджетного фонда) излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм налогов;
10. в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учёт доходов (расходов), полученных (произведённых) в рамках целевого финансирования. В частности, к средствам целевого финансирования относятся средства дольщиков и (или) интересов, аккумулирование на счетах организации-застройщика;
11. в виде сумм, на которые в отчётном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ;
12. в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению правительства РФ;
13. другие поступления имущества и денежных средств, поименованные в ст. 251 НК РФ.

При определении объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком;

3) расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

4) расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

5) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 1 статьи 262 НК РФ;

6) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

7) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

8) материальные расходы;

9) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

10) расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

11) суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов;

12) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества налогоплательщика;

13) другие расходы, предусмотренные ст. 346 НК РФ.

Выбор объекта налогообложения — ответственное решение, поскольку его можно отнести к элементам налогового планирования. От принятого решения будет зависеть сумма налоговых издержек.

При выборе объекта доходы, уменьшенные на величину расходов, сумма единого налога исчисленная за налоговый период сопоставляется с минимальным налогом, исчисленным как 1% от дохода. Если минимальный налог больше, то подлежит уплате сумма такого минимального налога, иначе платится фактически исчисленный единый налог. Разница между фактически уплаченным минимальным налогом и единым налогом, исчисленным по результатам деятельности подлежит включению в расходы или отнесению на убытки в следующем налоговом периоде.

Налогоплательщик, применяющий УСН, по итогам каждого отчетного периода должен исчислить сумму квартального авансового платежа нарастающим итогом соответственно за первый квартал, полугодие и девять месяцев, с учетом ранее уплаченных квартальных авансовых платежей за предыдущие отчетные периоды.

Авансовый платеж уплачивается не позднее 25 числа месяца следующего за истекшим отчетным периодом. Уплаченные квартальные авансовые платежи, по итогам отчетного периода, засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Сроки уплаты единого налога по итогам налогового периода различны для организаций и ИП:

- организации не позднее 31 марта следующего года;

- ИП не позднее 30 апреля следующего года.

По итогам налогового периода предоставляется налоговая декларация (Приказ Минфин РФ от 22.06.2009 № 58М).

На объект налогообложения влияют такие финансовые показатели, как доходы и расходы, соответственно при выборе объекта следует проанализировать финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика. Например, если предпринимательская деятельность налогоплательщика связана с производством, то огромную долю могут занимать материальные расходы и наиболее выгодным с точки зрения налоговой оптимизации может быть объект «доходы минус расходы». Если же налогоплательщик в основном занимается посреднической деятельностью, то ему целесообразно применять объект налогообложения «доходы». Или, допустим, организация предполагает в следующем году получить убыток (планирует в основном расходы в виде инвестиций, например в основные фонды). В этом случае выгоднее выбрать объект налогообложения «доходы минус расходы», поскольку придется уплатить минимальный налог в размере 1% полученных доходов. Для сравнения: при объекте налогообложения «доходы» сумма налога составит 6% полученных доходов. При выборе также следует проанализировать условия договоров с покупателями (заказчиками) и поставщиками: наличие в договоре с покупателями (заказчиками) условия предоплаты (аванса), а в договоре с поставщиками — условия последующей оплаты, отсрочки (рассрочки) платежей или наоборот.

В любом случае только в совокупности показатели могут отразить наибольший экономический эффект от выбранного объекта налогообложения. В связи с этим прежде всего нужно определить основные особенности каждого объекта налогообложения, составить бизнес-план и на базе показателей ожидаемых доходов и расходов бизнес-плана рассчитать налоговую нагрузку в двух вариантах (доходы и расходы для УСН учитываются кассовым методом).

Также следует иметь в виду, что при переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются (п. 4 ст. 346.17 НК РФ).

Кроме того, нужно помнить, что, перейдя на УСН, организация не будет платить НДС с реализации, хотя одновременно потеряет право на вычет «входного» налога. Для организации, которая при УСН платит налог с доходов, это несомненный минус, поскольку она не сможет ни зачесть «входной» НДС, ни уменьшить на его сумму налогооблагаемую базу по уплачиваемому налогу.

1.1.4 Порядок уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями, применяющими специальные налоговые режимы

С 1 января 2010 г. вступил в силу Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ (за исключением отдельных положений), который регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, а гл. 24 НК РФ "Единый социальный налог" утратила силу (ч. 2 ст. 24 Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ). Страховые взносы должны перечисляться отдельно в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальный). Действие нового закона не распространяется на взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, а также на обязательное медицинское страхование неработающего населения, уплата которых регулируется специальными федеральными законами (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

С 2010 г. расчеты по страховым взносам плательщики должны подавать по месту своего учета в территориальные органы ПФР и ФСС. При этом следует обратить внимание, что ст. 59 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ предусмотрено, что плательщики пенсионных взносов должны представить в налоговый орган декларацию по этим взносам за 2009 г. в срок не позднее 30 марта 2010 г. по форме, утвержденной Минфином России.

Основное изменение, которое касается плательщиков страховых взносов, - значительное повышение ставок. Это произойдет с 2011 г. (ст. 12, ч. 2 ст. 62 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Кроме того, уплачивать страховые взносы по общеустановленным тарифам придется и плательщикам, применяющим УСН или ЕНВД.

Пониженный тариф (по сравнению с ожидаемым в 2011 г.) установлен для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН или уплачивающих ЕНВД. В 2010 г. они должны заплатить страховой взнос только в ПФР по ставке 14 процентов (п. 2 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). В соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 33 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ в отношении лиц 1966 года рождения и старше предусмотрено, что взносы полностью (14 процентов) перечисляются на финансирование страховой части трудовой пенсии, а для лиц 1967 года рождения и младше взносы распределяются так: 8 процентов - на страховую и 6 процентов - на накопительную часть трудовой пенсии.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕСХН, должны перечислять 10,3 процента взносов в ПФР (п. 3 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ). Согласно пп. 3 п. 2 ст. 33 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ для лиц 1966 года рождения и старше предусмотрено, что вся сумма пенсионных взносов (10,3 процента) перечисляется на финансирование страховой части трудовой пенсии, а для лиц 1967 года рождения и младше взносы распределяются следующим образом: 4,3 процента - на страховую и 6 процентов - на накопительную часть трудовой пенсии.

Говоря об утверждении Постановлением Правительства РФ от 28.09.2009 N 762 перечня товаров, при производстве или реализации которых пониженные тарифы страховых взносов не применяются, необходимо отметить следующее. Пониженные тарифы взносов на 2010 г. установлены в п. 2 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, и помимо специализированных организаций инвалидов в перечне поименованы и другие категории плательщиков, на которых распространяются льготные тарифы. К ним относятся, в том числе все организации и предприниматели, применяющие УСН или уплачивающие ЕНВД.

Из-за несовершенства юридической техники законодателя возникает вопрос: распространяется ли это исключение на всех плательщиков взносов, перечисленных в данном пункте, или же только на специализированные организации инвалидов? Формально получается, что любые плательщики ЕНВД или лица, применяющие УСН, а также организации, которые имеют в штате работников-инвалидов, теряют право применять льготные тарифы, если они производят либо (что гораздо чаще встречается на практике) реализуют товары из этого перечня. То есть продуктовый магазин - плательщик ЕНВД, торгующий, в том числе икрой или рыбными деликатесами, или же перешедший на УСН автосервис, который продает автомобильные шины, применять льготные тарифы не смогут.

Следует отметить, что признан утратившим силу Федеральный закон от 31.12.2002 N 190-ФЗ, который устанавливал особые условия выплаты пособий по временной нетрудоспособности для граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, которые применяют спецрежимы налогообложения (УСН, ЕНВД, ЕСХН). Поэтому данные категории работодателей теперь выплачивают пособия по временной нетрудоспособности в общем порядке.

В связи с этим можно сделать следующие выводы. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН или уплачивающие ЕНВД, а также лица, использующие труд инвалидов, а также общественные организации инвалидов платят страховой взнос только в ПФР по ставке 14 процентов (п. 2 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Организации и индивидуальные предприниматели, которые являются сельскохозяйственными товаропроизводителями или имеют статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны, уплачивают страховые взносы по ставке 20 процентов (всего) (п. 1 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕСХН, уплачивают страховой взнос в ПФР по ставке 10,3 процента (п. 3 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

1.2 Комментарии к изменениям налогового законодательства по УСН, вступившим в силу с 01.01.2010 года

Изменения в Главу 26.2 (УСН) введены Федеральным законом РФ от 24.07.2009 N 213-ФЗ и Федеральным законом РФ от 19.07.2009 N 204-ФЗ.

Анализируя изменения, внесенные в порядок применения УСН, можно отметить, что они в целом улучшают положение налогоплательщика.

1) Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", вправе учитывать в качестве расходов страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации в расходах (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При применении УСН с объектом налогообложения "доходы" на сумму страховых взносов можно уменьшать единый налог (но не более чем на 50 процентов).

2) Право перехода организаций на УСН в 2010 - 2012 гг. ограничивается предельной суммой дохода за девять месяцев предшествующего года в размере 45 млн. руб. (п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ).

3) Предельный размер доходов, при превышении которого организации утрачивают право на применение УСН в 2010 - 2012 гг., увеличен до 60 млн. руб. (п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ).

4) Размер потенциально возможного дохода, при применении УСН на основе патента, не индексируется на коэффициент-дефлятор (п. 7.1 ст. 346.25.1 НК РФ).

5) На территории Санкт-Петербурга для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговую ставку установили в размере 10 процентов (Закон Санкт-Петербурга от 05.05.2009 N 185-36 "Об установлении на территории Санкт-Петербурга налоговой ставки для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения").

## 1.3 Практические ситуации

1.3.1 Вправе ли организация, одновременно применяющая ЕНВД и УСН не вести бухгалтерский учет, а так же не представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность по организации?

Если организация-налогоплательщик совмещает два режима налогообложения - упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде ЕНВД, то у нее может возникнуть вопрос: распространяются ли на нее обязанности по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской отчетности?

По мнению Минфина России, приведенному в Письме от 19.03.2007 N 03-11-04/3/70, организация, применяющая по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых согласно НК РФ не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести бухгалтерский учет, составлять и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в целом по всей организации.

При этом Минфин России пояснил, что данная позиция подтверждается тем, что нормы законодательства об обществах с ограниченной ответственностью (п. 3 ст. 91 ГК РФ, ст. ст. 18, 23, 25, 26, 45, 46 Закона об обществах с ограниченной ответственностью) обязывают общество с ограниченной ответственностью вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность общества, а также утверждать распределение прибылей и убытков. В соответствии с п. 2 ст. 49 Закона об обществах с ограниченной ответственностью в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг общество обязано ежегодно публиковать годовые отчеты и бухгалтерские балансы.

По мнению финансового ведомства, приведенному в Письме от 31.10.2006 N 03-11-04/2/230, налогоплательщикам при составлении и представлении бухгалтерской отчетности в вышеуказанной ситуации следует руководствоваться Законом о бухгалтерском учете, п. 2 ст. 13 которого установлен перечень бухгалтерской отчетности организации, состоящей:

- из бухгалтерского баланса;

- из отчета о прибылях и убытках;

- из приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

- из аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она подлежит в соответствии с федеральными законами обязательному аудиту;

- из пояснительной записки.

Аналогичной позиции Минфин России придерживался и в Письмах от 20.10.2006 N 03-11-04/3/465 и от 10.10.2006 N 03-11-04/2/203.

1.3.2 Индивидуальный предприниматель применяет УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». При этом контрольно0кассовую технику и бланки строгой отчетности он не применяет. Вправе ли индивидуальный предприниматель оказывать услуги за наличный расчет без применения ККТ?

Если индивидуальный предприниматель оказывает услуги за наличный денежный расчет без применения контрольно-кассовой техники, то согласно «положению об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использование платежных карт без применения контрольно-кассовой техники» (в ред. Постановления Правительства РФ от 14.02.2009 N 112), индивидуальный предприниматель обязан выдавать документ, оформленный на бланке строгой отчетности, который приравнивается к кассовому чеку. Бланк строгой отчетности должен быть оформлен соответствующим образом и содержать необходимые и установленные законодательством реквизиты. Случаи оказания услуг за наличный денежный расчет без применения ККТ, и без выдачи документа, оформленного на бланке строгой отчетности, законодательством РФ не предусмотрен.

1.3.3 Организация получает счета по оплате доступа к сети Интернет и по обслуживанию адреса электронной почты. Возможно ли при определении единого налога при УСН уменьшить доходы на величину этих затрат?

Если налогоплательщик применяет УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», то согласно п.1 ст. 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на «расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи». А услуги по доступу к сети Интернет и обслуживание почтового ящика относятся именно к таким расходам.

## 1.4 Задача

1 вариант. Объект налогообложения – «доходы».

Доходы: (п. 1 ст.346.15 НК РФ)

- выручка от реализации продукции -3 400 000 руб.

- безвозмездно получено имущество от сторонней организации по остаточной стоимости - 200 000 руб.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов (п.3 ст. 346.21 НК РФ).

(3 400 000 + 200 000)\*6 % = 216 000 руб.

117 000 руб. - страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации.

216 000 \* 50 % = 108000 руб. < 117 000 руб.

108 000 – 105 000 = 3 000 руб. – учли сумму авансовых платежей

3 000 руб. – подлежит уплате в бюджет

2 вариант. Объект налогообложения – «доходы - расходы».

Доходы признаются в таком же порядке.

Расходы:

- закуплено сырье – 1 000 000 руб. (с учетом НДС), в том числе оплачено с р/с – 600 000 руб., использовано – 490 000 руб. (материальные расходы пп.5 п.1 ст.346.16 признаются после их фактической оплаты)

- начислена и выплачена заработная плата – 350 000 руб. (расходы на оплату труда пп.5 п.1.ст.346.16)

- в январе приобретен и введен в эксплуатацию станок, срок эксплуатации которого составляет 3 года – 70 000 руб. (расходы на приобретение основных средств в период применения УСН, принимаются в полном объеме с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию – пп.1 п.3 ст.346.16)

- затраты на аренду помещения – 313 000 руб. - (арендные платежи за арендуемое имущество – пп.4 п.1.ст.346.16)

- страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации 117 000 руб. (расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование пп.7 п.1.ст.346.16).

(3 400 000 + 200 000) – (600 000 + 350 000 + 70 000 +313 000 + 117 000 – 22 500)\*15 % = 319 125 руб.

319 125 – 105 000 = 214 125 руб. – учли сумму авансовых платежей

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, сопоставляется с минимальным налогом, исчисленным как 1 % от суммы доходов. Если минимальный налог больше, то платится минимальный налог (п.6 ст. 346.18 НК РФ). Если меньше, уплачивается фактически исчисленный единый налог.

Минимальный налог:

(3 400 000 + 200 000)\*1 % = 36 000 руб.

36 000 < 214 125 , следовательно, уплате в бюджет подлежит сумма -

214 125 руб.

# 2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

## 2.1 Основные элементы ЕНВД

### 

### 2.1.1 Сущность ЕНВД как специального налогового режима. Налоги от уплаты которых не освобождает применение ЕНВД и основания для их взимания

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности является специальным налоговым режимом, применяемым налогоплательщиками в обязательном порядке со дня его введения на территории соответствующего муниципального образования.

Вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается Налоговым Кодексом, вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решению субъекта Российской Федерации в отношении видов предпринимательской деятельности указанных в п.2 ст. 346.26 НК РФ.

В соответствии с п.4 ст.346.26 главы 26.3 Кодекса уплата организациями и индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от уплаты следующих налогов: налог на прибыль организации, налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Кодекса при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Остальные налоги подлежат уплате в бюджет на общих основаниях:

- НДС, взимаемый в составе таможенных платежей (глава 21 Кодекса);

- акцизы (глава 22 Кодекса);

- государственная пошлина (глава 25.3 Кодекса);

- транспортный налог (глава 28 Кодекса);

- земельный налог (глава 31 Кодекса).

Налогоплательщики единого налога также не освобождены от уплаты налога на добычу полезных ископаемых, водного налога и сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, налога на игорный бизнес.

Налогоплательщики не освобождаются от уплаты страховых взносов на следующие виды обязательного страхования:

- пенсионное (в 2010 году в отношении страхования выплат в пользу других физических лиц изменений нет, т.е. 14%; в отношении ИП изменился порядок – взносы исходя из стоимости страхового года)

- социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (ставка с 2010 года установлена в размере 0%)

- медицинское страхование (ставка с 2010 года установлена в размере 0%)

- социальное страхование от несчастных случаев на производстве и проф. заболеваний (в 2010 году без изменений).

2.1.2 Физические показатели и базовая доходность. Порядок их определения

В соответствии со статьей 346.29 НК РФ налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для каждого вида предпринимательской деятельности, облагаемого ЕНВД, НК РФ установлена определенная величина базовой доходности, которая не может изменяться на уровне муниципальных образований.

Физический показатель – это характеристика деятельности, от которой зависит величина вмененного дохода и соответственно сумма единого налога.

В качестве физических показателей могут выступать: количество работников; количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов; площадь торгового зала; количество торговых мест; площадь зала обслуживания посетителей; площадь стоянки; площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения и др. Полный перечень приведен в п.3 ст.346.29 НК РФ.

Если в течение налогового периода произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога указанное изменение учитывает с начала того месяца, в котором произошло это изменение (пункт 9 ст.346.29 Кодекса). Если, к примеру, в сентябре у предпринимателя, занимающегося оказанием бытовых услуг, было пять работников, а в октябре один из работников уволился, то при исчислении налога за октябрь следует учитывать четырех работников. При этом не имеет значения, когда произошло изменение величины физического показателя (в начале или конце месяца). В любом случае изменение учитывается с начала месяца, в котором оно произошло.

Базовая доходность – это условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Порядок определения физического показателя и базовой доходности зависит от вида предпринимательской деятельности, которым занимается налогоплательщик. В п.3 ст.346.29 НК РФ приведена таблица (Приложение 1) в которой установлено соответствие применяемого физического показателя и величины базовой доходности для конкретного вида предпринимательской деятельности.

Базовая доходность корректируется (умножается) согласно п.4 ст.346.29 НК РФ на коэффициенты К1 и К2.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности показывают степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД.

К1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

2.1.3 Объект налогообложения и налоговая база

Специфика системы налогообложения в виде ЕНВД заключается в том, что обязанность платить налог не связана с финансово-хозяйственным результатом этой деятельности. Обложение ЕНВД происходит без учета полученных налогоплательщиком за квартал доходов и произведенных им расходов.

Объектом налогообложения при исчислении ЕНВД является вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД в соответствии с п.2 ст.346.29 НК РФ признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Налоговая база, представляющая собой показатель вмененного дохода за налоговый период, рассчитывается по формуле:

ВД = БД х (N1 + N2 + N3) х K1 x K2,

где ВД - величина вмененного дохода;

БД - значение базовой доходности в месяц по определенному виду предпринимательской деятельности (пункт 3 статьи 346.29 НК РФ);

N1, N2, N3 - физические показатели, характеризующие данный вид деятельности в каждом месяце налогового периода (показатель за первый месяц квартала, второй месяц и третий месяц квартала);

K1, K2 - корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Стоит обратить внимание, что от итогов деятельности налогоплательщика сумма вмененного дохода не зависит.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

## 2.2 Комментарии к изменениям налогового законодательства по ЕНВД, вступившим в силу с 01.01.2009 года

Изменения в Главу 26.3 введены Федеральным законом РФ от 17.07.2009 №162-ФЗ.

Изменения носят **разнонаправленный** характер. Часть изменений определенно улучшает положение налогоплательщиков ЕНВД, однако другая часть изменений его ухудшает.

1) Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ при выплате вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% (п. 2 ст. 346.32 НК РФ).

Таким образом, ЕНВД можно уменьшить на:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;

- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

- обязательное медицинское страхование;

- взносы «на травматизм».

Взносы во все внебюджетные фонды вместе с больничными, выплаченными работникам, не могут уменьшить налог более чем на 50 процентов. В 2010 году плательщики ЕНВД не будут перечислять взносы в ФОМС и ФСС.

2) Федеральным законом от 17.07.2009 №162-ФЗ "О внесении изменения в статью 2 Федерального закона "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт", организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, освобождены от обязанности применения контрольно-кассовой техники.

Но при этом необходимо выдать в момент оплаты товара по требованию покупателя товарный чек, квитанцию или другой документ, подтверждающий получение денежных средств за соответствующий товар и содержащий обязательные реквизиты: наименование документа; порядковый номер, дата выдачи; наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя); идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), присвоенный организации (индивидуальному предпринимателю), выдавшей (выдавшему) документ; наименование и количество оплачиваемых приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг); сумма оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами и (или) с использованием платежной карты, в рублях; должность, фамилия и инициалы лица, выдавшего документ, и его личная подпись.

Одновременно в целях обеспечения государственного контроля и усиления ответственности хозяйствующих субъектов за соблюдение прав потребителей:

- налоговым органам предоставлено право осуществлять контроль за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями обязанности по выдаче по требованию покупателя документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар, а также налагать штрафы за отказ в выдаче по требованию покупателя указанного документа ( Закон РФ от 21.03.1991 №943-1);

- административное нарушение, заключающееся в отказе в выдаче по требованию покупателя, документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар, как и неприменение ККТ, влечет за собой наложение административного штрафа: на граждан - в размере от 1500 до 2000 руб., на должностных лиц - от 3000 до 4000 руб., на юридических лиц - от 30 000 до 40 000 руб. (статья 14 КоАП РФ).

Обращаем внимание: В п. 5 ст. 16 Федерального закона от 22.11.1995 г. №171-ФЗ сказано о том, что розничная продажа крепкого алкоголя в городах может осуществляться только в помещении, которое оборудовано кассовым аппаратом.

Стоит обратить внимание, что бланки строгой отчетности предусмотрены для применения в предпринимательской деятельности, связанной исключительно с оказанием услуг населению (п. 3 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении налично-денежных расчетов и (или) других расчетов с использованием платежных карт").

3) Минэкономразвития России уже установил на 2010 год коэффициент-дефлятор К1, необходимый для расчета налоговой базы по ЕНВД, и он равен 1,295. При этом размер коэффициента-дефлятора К1 на 2010 г. рассчитан как произведение коэффициента, применяемого в 2009 году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен в РФ в этом же 2009 году.

Поэтому налогоплательщикам при исчислении ЕНВД в 2010 г. коэффициент-дефлятор, установленный на 2009 год, и коэффициент-дефлятор, установленный на 2010 год, перемножать не следует (Письмо Минфина от 27 ноября 2009 г. N 03-11-11/216).

4) На 2010 год предусмотрено уточнение формы Налоговой декларации. В связи с переходом на уплату страховых взносов изменится название строки 030 раздела 3 декларации. Сейчас в ней отражают взносы в ПФР. В новой форме по этой строке нужно будет указывать сумму взносов во все внебюджетные фонды.

На основании статей 23 и 80 НК РФ всем налогоплательщикам необходимо представлять налоговые декларации, если такая обязанность предусмотрена законодательством. Отчитываться по единому налогу на вмененный доход надо до тех пор, пока налогоплательщик состоит на учете в качестве плательщика ЕНВД. При временном отсутствии физических показателей базовой доходности, установленных для каждого конкретного вида предпринимательской деятельности, следует представлять в инспекцию ФНС России "нулевую" декларацию. Правомерность сдачи такой отчетности подтверждается соответствующими документами.

5) Минфин РФ в своем письме № 03-11-09/230 от 30.06.2009 поясняет особенности представления налоговых деклараций по ЕНВД в случае приостановления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД.

Ведомство в этой связи поясняет, что обязанность налогоплательщика по уплате ЕНВД и подаче в налоговый орган декларации по данному налогу возникает независимо от фактически полученного дохода от осуществления предпринимательской деятельности или ее приостановления.

Поэтому до снятия с учета налогоплательщик обязан уплачивать данный налог независимо от длительности периода приостановления деятельности.

При этом, представление нулевой декларации по ЕНВД в налоговые органы законодательством не предусмотрено.

Прекратить представлять декларации по ЕНВД налогоплательщик может только после подачи заявление о снятии с учета в качестве плательщика ЕНВД и получения соответствующего уведомления.

6) Установлен срок направления в банк решения налогового органа об отмене приостановления операций по счетам организации — не позднее дня, следующего за днем принятия указанного решения. Стоит обратить внимание, что с 1 января 2010 года при нарушении этого срока на денежные средства, находящиеся на счетах фирмы, будут начисляться проценты.

## 2.3 Практические ситуации

2.3.1 Организация осуществляет обслуживание и ремонт автомобилей. В 2009 г. среднесписочная численность работников составляла: в 1 квартале – 150 человек, во 2 квартале – 140 человек, в 3 квартале – 140 человек, в 4 квартале – 90 человек. В целом за год – 130 человек. Должна ли организация перейти на ЕНВЛ с 1 квартала 2010 г.? Должна ли организация перейти на ЕНВД со 2 квартала 2010 г., если в 1 квартале данный показатель будет 90 человек?

Предпринимательская деятельность, связанная с оказанием услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, как юридическим, так и физическим лицам, при соблюдении положений главы 26.3 Кодекса подлежит переводу на уплату ЕНВД.

Однако для применения ЕНВД среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать 100 человек. В пп.1 п.2.2 ст.346.26 НК РФ установлено, что организации и индивидуальные предприниматели, у которых среднесписочная численность сотрудников за предшествующий календарный год превышает 100 человек, на ЕНВД не переводятся.

Таким образом, так как среднесписочная численность работников организации за предшествующий календарный год (2009 г.) составила 130 человек, то с 1 января 2010 г. организация не вправе перейти на ЕНВД и должна оставаться на общем режиме налогообложения.

Если организация ранее была плательщиком ЕНВД, а после утратило это право, то возможна следующая ситуация.

Если за первый квартал 2010 г. среднесписочная численность работников организации составит менее 90 человек, то организация может быть переведена на уплату единого налога на вмененный доход с 1 апреля 2010 г. Так как в соответствии с п.2.3 ст.346.26 НК РФ, если организация, утратившая право на применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в связи с несоответствием требованиям, установленным пп.1 п.2.2 ст.346.26 НК РФ, устранит данные нарушения, то она может быть переведена на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход с начала следующего налогового периода, то есть с начала квартала, следующего за кварталом, в котором налогоплательщиком были устранены несоответствия требованиям п. 2.2 ст. 346.26 Кодекса.

2.3.2 Организация, основным видом деятельности которой является оптовая торговля овощами и фруктами, имеет на балансе рекламный щит, который сдает в аренду другим юридическим лицам. Подпадает ли эта деятельность под уплату ЕНВД?

Если помимо деятельности, облагаемой ЕНВД организацией осуществляется деятельность, не облагаемая ЕНВД - налогообложение по такому виду деятельности осуществляется в соответствии с иными режимами налогообложения.

Согласно п.2 ст.346.26 НК РФ, оптовая торговля овощами и фруктами не попадает под применение ЕНВД, а распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций попадает.

Таким образом деятельность связанная с оптовой торговлей овощами и фруктами должна осуществляться в соответствии с иным режимом налогообложения, а деятельность связанная со сдачей в аренду рекламного щита попадает под уплату ЕНВД.

2.3.3 Организация осуществляет деятельность, переведенную на ЕНВД, а также деятельность, в отношении которой применяется УСН. Какую систему налогообложения должна будет применить эта организация, в случае если доля участия в ней других организаций свыше 25%?

В случае если доля участия других организаций составит свыше 25%, организация нарушит требование п.2.2 ст.346.26 НК РФ, а именно: организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов не вправе применять ЕНВД. Указанное ограничение не распространяется на:

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

- на организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы.

Также будет нарушено условие применения УСН. А именно, УСН не могут применять те организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов (пп.14 п.3 ст.346.12 Налогового кодекса РФ). Это ограничение не распространяется на:

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если их среднесписочная численность составляет не менее 50 процентов, а доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

- некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы.

Таким образом, организация будет переведена на общий режим налогообложения, после того как доля участия в ней других организаций превысит 25%.

## 2.4 Задача

Организация - магазин, имеющий торговый зал. В соответствии с пунктом 2.6 статьи 346.26 НК РФ данная деятельность классифицируется как Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы.

В соответствии с данным видом предпринимательской деятельности физическим показателем (ФП) будет выступать площадь торгового зала в м2, базовая доходность (БД) = 1 800 руб.

НБ - стоимостная величина вмененного дохода (далее ВД). Налоговая ставка – 15%.

ВД = БД \*ФП \* К1 \* К2.

Сумма налога = 3 \* БД \*ФП \* К1 \* К2 \*0,15;

К1 на 2010 год установлен в размере 1,295.

Коэффициент К2 = Кос \* Км (в соответствии с решением Тверской Городской Думы от 24.11.2005 № 109 «О введении на территории города Твери системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»).

Км =1; Ккос =1

К2 = 1\*1=1

Сумма налога = 3 \* 15 \* 1800 \* 1,295 \* 1 \* 0,15 = 15 734 руб.

Сумма налога, исчисленная за налоговый период уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период, а также на сумму выплаченных за счет средств работодателей пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50%.

15 734 \* 50% = 7 867 руб.

15 734 - 7 867 = 7 867 руб. – сумма ЕНВД за 1 квартал текущего года.

# Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000г. N 117-ФЗ
2. Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (ред. от 30.12.2008).
3. Федеральный закон от 24.07.98 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (ред. от ред. от 23.07.2008)
4. Федеральный закон от 21.05.93 № 5003-1 «О таможенном тарифе» (ред. от 03.12.2008)
5. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 03.11.2006)
6. Федеральный закон от 22.07.2008 № 155-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» (в ред. Федеральных законов от 26.11.2008 N 224-ФЗ, от 29.06.2009 N 140-ФЗ)
7. Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»
8. Федеральный закон от 24.11.2008 № 208-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.14 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»
9. Федеральный закон от 19 июня 1992 года № 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации"
10. Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 190-ФЗ «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан»
11. Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» (ред. от 27.10.2008)
12. Федеральный закон от 25.04.2002 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» (ред. от 30.12.2008)
13. Приказ Минэкономразвития России от 12.11.2008 N 395 "Об установлении коэффициента-дефлятора в целях применения главы 26.2 НК РФ "Упрощенная система налогообложения" на 2009 год"
14. Приказ Минэкономразвития России от 13.11.2009 N 465 "Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2010 год"
15. Приказ МНС России от 19 сентября 2002 г. N ВГ-3-22/495 "Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения» (ред. от 02.09.2005)
16. Письмо ФСС России от 15.02.2005 г. № 02-18/07-1243
17. Письмо ФНС России от 23.01.2009 N ШС-22-3/59@
18. Письмо ФНС России от 11.12.2008 N ШС-6-3/914@
19. Письмо Минфина России от 17.12.2008 N 03-11-05/301
20. Письмо Минфина России от 18.12.2008 N 03-11-04/2/198
21. Письмо Минфина России от 30.12.2008 N 03-11-02/163
22. Письмо Минфина России от 29.01.2009 N 03-11-09/24
23. Письмо Минфина России от 17.11.2006 N 03-11-04/2/245
24. Письмо Минфина России от 23.01.2009 N 03-11-06/2/4
25. Письмо Минфина России от 14.08.2007 N 03-11-02/230
26. Письмо Минфина от 19.03.2007 N 03-11-04/3/70
27. Письмо Минфина России от 31.10.2006 N 03-11-04/2/230
28. Письмо Минфина России от 19.03.2007 N 03-11-04/3/70
29. Письмо Минфина России от 10.10.2006 N 03-11-04/2/203
30. Письмо Минфина России от 31.10.2006 N 03-11-04/2/230
31. Письмо Минфина России от 30.12.2008 г. N 03-11-05/322
32. Письмо Минфина России от 30.10.2008 г. N 03-11-04/3/491
33. Письмо Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-11-04/3/106
34. Письмо Минфина России 25 декабря 2008 г. N 03-11-04/2/203
35. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.07.2008 N А33-16170/07-Ф02-2763/08
36. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.12.2007 N А44-1375/2007
37. Решение Тверской Городской Думы от 24.11.2005 № 109 «О введении на территории города Твери системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (ред. от 14.11.2008)
38. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Специальные налоговые режимы. Упрощенная система налогообложения. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности. - "Налоги и финансовое право", 2007 г. - 245с.
39. Морозова Ж.А. "Упрощенка" в вопросах и ответах. (4-е изд., перераб.). - "Статус-Кво 97", 2006 г. – 340с.
40. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение:Учебник.-М.:ИНФРА-М, 2004
41. Лермонтов Ю. Специальные налоговые режимы // «Аудит и налогообложение», № 10, 2008, стр. 6-12
42. Лермонтов Ю. Единый налог в 2009 году // «Аудит и налогообложение», № 11, 2008, стр. 9-14
43. Лермонтов Ю. "Оптимизация налогообложения: рекомендации по исчислению и уплате налогов"//"Налоговый вестник", 2008
44. Донин Ю. Спорные вопросы налогообложения при УСН// «Аудит и налогообложение», № 3, 2008, стр. 31-32
45. Суглобов А.Е. Упрощенная система налогообложения. Ситуации и порядок их решения //"Консультант бухгалтера", N 9, сентябрь 2007 г. с. 12-13
46. СПС «Консультант+»
47. Дыбов А. И., Елина Л. А., Попов П. А. Считаем единый налог. –Тематические статьи и обзоры ЗАО "Консультант Плюс", www.consultant.ru.
48. www.nalog.ru.

Приложение 1. Порядок определения физического показателя и базовой доходности.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды деятельности | Физический показатель | Базовая доходность |
| Оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7 500 |
| Оказание ветеринарных услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7 500 |
| Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 12 000 |
| Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках | Площадь стоянки (в квадратных метрах) | 50 |
| Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) | Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов | 6 000 |
| Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров | Количество посадочных мест | 1 500 |
| Розничная торговля, осуществляемой через магазины и павильоны | Площадь торгового зала (в квадратных метрах) | 1 800 |
| Розничная торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети | Торговое место | 9 000 |
| Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров | Площадь торгового места (в квадратных метрах) | 1 800 |
| Развозная (разносная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения) | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 4 500 |
| Оказания услуг общественного питания | Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах) | 1 000 |
| Оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 4500 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения | Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах) | 3 000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения | Площадь информационного поля наружной рекламы с экспонирующей поверхности (в квадратных метрах) | 4 000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло | Площадь информационного поля наружной рекламы электронных табло (в квадратных метрах) | 5 000 |
| Распространения и (или) размещение рекламы на транспортных средствах | Количество транспортных средств, на которых размещена реклама | 10 000 |
| Оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями | Площадь спального помещения (в квадратных метрах) | 1 000 |
| Оказания услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 квадратных метров | Количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектам | 6 000 |
| Оказания услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 квадратных метров | Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания (в квадратных метрах) | 1 200 |