

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ.

НАЛОГОВЫЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ  
ПРЕДПРИЯТИЯМИ И ОРГАНИЗАЦИЯМИ, ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ  
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ СПЕЦИАЛЬНЫХ РЕЖИМОВ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Бокач С.Б. к.э.н., доцент

Каменюк Екатерина Вячеславовна

Несговорова Наталья Эдуардовна

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение

### 1. НАЛОГОВЫЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ ПРИ УПРОЩЁННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1 Общие положения об упрощённой системе налогообложения

1.2 Особенности применения упрощённой системы налогообложения предпринимателями на основе патента

1.3 Переход на упрощённую систему налогообложения

1.4 Выбор объекта налогообложения

1.5 Учет при упрощённой системе налогообложения

1.5.1 Определение базы налогообложения

1.5.2 Расчет налога

1.5.3 Минимальный налог

1.5.4 Зачет убытков

1.6 Заполнение декларации при упрощённой системе налогообложения

### 2. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА «ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЁННЫЙ ДОХОД»

2.1 Общие характеристики единого налога на вменённый доход

2.2 Порядок постановки на учёт в налоговых органах плательщиков ЕНВД

2.3 Заполнение декларации по ЕНВД

2.5 Ведение отдельного учёта при ЕНВД и общем режиме налогообложения

### 3. ТРЕБОВАНИЯ К ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ-СЕЛЬХОЗПРОИЗВОДИТЕЛЯМИ, ПРИМЕНЯЮЩИМИ СПЕЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ

3.1 Основные характеристики единого сельскохозяйственного налога

3.2 Условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога

3.3 Объект налогообложения и правила определения налоговой базы при едином сельскохозяйственном налоге

4 Практикум

4.1 Пример заполнения декларации при объекте налогообложения «доходы»

4.2 Пример заполнения декларации при объекте налогообложения «доходы-расходы»

4.3 Пример расчёта налога и заполнения декларации по ЕНВД

4.4 Пример расчёта единого сельскохозяйственного налога

Библиографический список

Приложения

## ВВЕДЕНИЕ

Неотъемлемой частью любого государства в любые времена была налоговая система, основная цель существования которой заключается в обеспечении текущих потребностей государства. Начало создания современной налоговой системы Российской Федерации было положено в 1990 г., декабре которого был принят пакет законопроектов о налоговой системе, устанавливающий перечень идущих в бюджетную систему налогов, сборов, пошлин и других платежей, определяющий плательщиков налогов, их права и обязанности, а также права и обязанности налоговых органов.

Одна из функций налоговой системы заключается в стимулировании развития перспективных отраслей и сфер экономики. Для выполнения этой функции помимо основного режима налогообложения существуют специальные налоговые режимы. В настоящее время Налоговым кодексом Российской Федерации установлены четыре специальных налоговых режима: упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства, система налогообложения в свободных экономических зонах, система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях, система налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции.

Специальные налоговые режимы могут подразумевать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст.ст. 13-15 НК РФ.

Основная задача специальных налоговых режимов заключается в уменьшении налогового бремени, упрощении налогового и бухгалтерского учета и отчетности для отдельных категорий предприятий с целью роста эффективности экономики страны в целом.

В данном пособии раскрыты основы бухгалтерского и налогового учёта при применении упрощённой системы налогообложения субъектов малого предпринимательства, единого налога на вменённый доход и упрощённой системы налогообложения для сельхозпроизводителей.

# 1. НАЛОГОВЫЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ ПРИ УПРОЩЁННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

## 1.1 Общие положения об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности для субъектов малого предпринимательства

В соответствии с Федеральным законом «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29.12.1995 г. № 222-ФЗ малые предприятия с численностью работающих до 15 человек независимо от вида осуществляемой деятельности могут применять упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. При определении численности работающих в нее включают работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско-правового характера, а также работающих в филиалах и подразделениях малого предприятия.

Упрощенная система налогообложения - это специальный налоговый режим, применение которого регулируется главой 26.2. Налогового кодекса РФ, далее по тексту – «НК РФ». Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами.

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с общей системой налогообложения (далее - общий режим налогообложения), предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном настоящей главой.

Сущность единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями, заключается в том, что он заменяет уплату целого ряда налогов, устанавливаемых общим налоговым режимом.

Организации, применяющие данный налоговый режим, освобождаются от обязанности по уплате:

-налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого по налоговым ставкам для доходов в виде дивидендов и долговых обязательств),

-налога на добавленную стоимость,

-налога на имущество организаций,

-единого социального налога.

Индивидуальные предприниматели, применяющие данный налоговый режим, освобождаются от обязанности по уплате:

-налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности за исключением доходов, облагаемых по иным ставкам),

-налога на добавленную стоимость,

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

-единого социального налога в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых предпринимателем в пользу физических лиц.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. /12, с. 16/

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают:

-страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии со статьей 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" предприниматель уплачивает фиксированные взносы в размере 14 % на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии;

-взносы на обязательное социальное страхование в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных настоящим Кодексом.

В соответствии со ст. 346.19 НК РФ налоговым периодом по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, признается календарный год, а отчетными периодами - I квартал, 1-е полугодие и девять месяцев календарного года.

Для налогоплательщиков, окончательно прекративших в течение налогового периода по единому налогу осуществление своей предпринимательской деятельности, налоговым периодом по единому налогу признается тот отчетный период, в котором они в установленном порядке прекратили свою деятельность.

Для налогоплательщиков, утративших в течение календарного года право на дальнейшее применение упрощенной системы налогообложения, налоговым

периодом по единому налогу признается отчетный период, предшествующий кварталу, начиная с которого такие налогоплательщики считаются перешедшими на общий режим налогообложения.

Объектом налогообложения единым налогом признаются согласно статье 346.14 НК РФ:

- а) доходы;
- б) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением участников договора простого товарищества или доверительного управления имуществом, для которых установлен единственно возможный объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом, выбрав тот или иной объект налогообложения, налогоплательщик не сможет его поменять в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Статьей 346.20 НК РФ устанавливаются следующие налоговые ставки по единому налогу:

6 %, если объектом налогообложения являются доходы,  
от 5 до 15%, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Дифференцированные налоговые ставки могут быть установлены законами субъектов РФ в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При этом сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Сроки уплаты и сроки сдачи налоговой декларации по единому налогу для организаций и индивидуальных предпринимателей различные.

Так, организации должны представить налоговые декларации по итогам налогового периода (календарного года) не позднее 31 марта года, следующего за истекшим. Такой же срок установлен и для уплаты единого налога. Например, за 2008 год организация обязана уплатить единый налог и

представить в налоговый орган налоговую декларацию по нему до 1 апреля 2009 года.

Индивидуальные предприниматели представляют налоговую декларацию по единому налогу и уплачивают его в бюджет не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (календарным годом). Соответственно за 2008 год индивидуальный предприниматель обязан уплатить единый налог и представить в налоговый орган налоговую декларацию по нему до 1 мая 2009 года.

На протяжении налогового периода все налогоплательщики исчисляют сумму авансовых платежей по единому налогу за первый квартал, за полугодие, за девять месяцев, исходя из ставки налога и выбранной налоговой базы. Расчет производится нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм квартальных авансовых платежей по налогу. По результатам произведенных расчетов налогоплательщики производят уплату авансовых платежей в срок не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (25 апреля, 25 июля, 25 октября). Здесь и организации и индивидуальные предприниматели находятся в равных условиях. Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Министерство финансов РФ утвердило новую форму налоговой декларации по единому налогу и Порядок ее заполнения приказом № 7н от 17 января 2006 года.

Эта же форма декларации заполняется и по ежеквартальным авансовым платежам. Заполнять и представлять в ИФНС нужно только те листы, которые необходимы налогоплательщику.

Уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Преимущества упрощенной системы налогообложения:

-сокращение суммы уплачиваемых налогов;

-упрощение документооборота.

Недостатки упрощённой системы налогообложения:

-сокращение клиентской базы за счёт отказа от сотрудничества, предприятиями плательщиками НДС;

-отсутствие возможности смены объекта налогообложения в течение первых трёх лет применения упрощённой системы.

Таблица 1 – Условия применения упрощённой системы налогообложения , при различных объектах налогообложения.

Параметры	Объект налогообложения	
	Доходы	Доходы, уменьшенные на величину расходов
1	2	3
Ставка налога	6 %	5-15%
Налоговая база	Денежное выражение доходов организации по правилам ст.249 НК РФ	Денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенных на величину его расходов по правилам ст.249 НК РФ
Налоговый период	Календарный год	
Отчётный период	Календарный год	
Уплата авансовых платежей	Не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (25 апреля, 25 июля, 25 октября)	
Ведение бухгалтерского учёта методом двойной записи	Не обязательно	

Порядок признания расходов, в целях налогообложения	Расходы, осуществляемые налогоплательщиком не влияют на сумму единого налога	Закрытый перечень расходов и порядок их определения приведён в ст.346 НК РФ.
---	--	--

1	2	3
Вычет страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	Сумма единого налога, исчисленная исходя из налоговой базы, уменьшается на сумму страховых взносов, уплачиваемых за тот же период времени, но не более 50 % налога	
Уплата минимального налога	Минимальный налог не уплачивается	Уплачивается в порядке, предусмотренном ст. 346 НК РФ.
Перенос убытков на будущее	Убытки, полученные по результатам работы за налоговый период, не переносятся на будущее	Допускается перенос убытков за налоговый период на будущий период, в соответствии с п. 7 ст.346 НК РФ.

## 1.2 Особенности применения упрощённой системы налогообложения предпринимателями на основе патента

Применение упрощенного налогового режима индивидуальными предпринимателями на основе патента рассматривается отдельно (ст. 346.25.1 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ упрощённая системы налогообложения, на основе патента вправе применяться индивидуальными предпринимателями, которые привлекают до пяти наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера) и осуществляют один из следующих видов деятельности:

- 1) пошив и ремонт одежды и других швейных изделий;
- 2) изготовление и ремонт трикотажных изделий;
- 3) изготовление и ремонт вязаных изделий;
- 4) пошив и ремонт изделий из меха (в том числе головных уборов);
- 5) пошив и ремонт головных уборов из фетра, ткани и других материалов;
- 6) изготовление и ремонт обуви (в том числе валяной);
- 7) изготовление галантерейных изделий и бижутерии;
- 8) изготовление искусственных цветов и венков;
- 9) изготовление, сборку, ремонт мебели и других столярных изделий;
- 10) изготовление и ремонт ковровых изделий;
- 11) изготовление и ремонт металлоизделий, заточку режущих инструментов, заправку и ремонт зажигалок;
- 12) изготовление и ремонт рыболовных приспособлений (принадлежностей);
- 13) ремонт часов и гравёрные работы;
- 14) изготовление и ремонт игрушек и сувениров;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий;
- 16) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 17) заготовку шкур и шерсти домашних животных;
- 18) выделку и реализацию шкур;
- 19) чистку обуви;
- 20) фото-, кино- и видеоуслуги;

- 21) ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров;
- 22) изготовление, установку и ремонт надгробных памятников и ограждений;
- 23) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- 24) парикмахерские и косметические услуги;
- 25) перевозку пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, включая паромную перевозку;
- 26) мойку автотранспортных средств;
- 27) музыкальное обслуживание торжеств и обрядов, услуги тамады;
- 28) ремонт и настройку музыкальных инструментов;
- 29) выполнение живописных работ (портреты, пейзажи, натюрморты и другие аналогичные работы);
- 30) услуги переводчика;
- 31) машинописные работы;
- 32) копировальные работы;
- 33) ремонт и обслуживание копировально-множительной техники;
- 34) звукозапись;
- 35) прокат и реализацию видео- и аудиокассет, видео- и аудиодисков;
- 36) услуги нянь, домработниц, услуги по уборке квартир и служебных помещений;
- 37) услуги по стирке, глажению, химической чистке изделий;
- 38) ремонт квартир;
- 39) электромонтажные, строительно-монтажные, сантехнические, сварочно-сантехнические работы;
- 40) художественно-оформительские и дизайнерские работы;
- 41) чертежно-графические работы;
- 42) переплетные работы;
- 43) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;

- 44) резку стекла и зеркал;
- 45) работы по остеклению балконов и лоджий;
- 46) банные услуги, услуги саун и соляриев;
- 47) услуги по обучению и репетиторству;
- 48) физкультурно-оздоровительную деятельность (шейпинг, аэробика, спортивные секции, группы здоровья);
- 49) тренерские услуги;
- 50) организацию и ведение кружков и студий;
- 51) озеленительные работы;
- 52) выпечку хлебобулочных и кондитерских изделий;
- 53) сдачу в аренду квартир и гаражей;
- 54) услуги носильщика;
- 55) ветеринарное обслуживание;
- 56) передача во временное владение и (или) в пользование гаражей, собственных жилых помещений, а также жилых помещений, возведенных на дачных земельных участках;
- 57) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;
- 58) ветеринарные услуги;
- 59) услуги платных туалетов;
- 60) ритуальные услуги;
- 61) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров;
- 62) услуги общественного питания;
- 63) услуги по переработке сельскохозяйственной продукции, в том числе по производству мясных, рыбных и молочных продуктов, хлебобулочных изделий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка, конопли и лесоматериалов;

64) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);

65) оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);

66) выпас скота;

67) ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;

68) занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;

69) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.

Решение о возможности применения упрощенного режима индивидуальными предпринимателями на основе патента на территории какого-либо субъекта РФ должно быть принято законами соответствующего субъекта, на что указывает п. 3 ст. 346 НК РФ.

Патент, удостоверяющий право применения упрощенной налоговой системы индивидуальным предпринимателем, выдается ему налоговым органом от одного до двенадцати месяцев, в зависимости от выбора самого предпринимателя.

Для получения патента необходимо подать заявление в налоговый орган по месту постановки на учет не позднее чем за один месяц до начала применения упрощенной системы на основе патента. В течение 10 дней после подачи заявления налоговый орган должен либо выдать индивидуальному предпринимателю патент, либо уведомить его об отказе в его выдаче.

Годовая стоимость патента определяется как сумма, соответствующая налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 346 НК РФ, процентная доля установленного по каждому из перечисленных выше видов деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем

годового дохода. Если предприниматель получит патент на более короткий срок, стоимость этого патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью периода, на который выдан данный патент. Размер потенциально возможного годового дохода должен устанавливаться законами субъектов РФ для каждого из указанных выше видов предпринимательской деятельности. Перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента предприниматели должны производить оплату трети стоимости патента в срок не позднее 25 дней с начала применения данного налогового режима.

В случае нарушения описанных условий индивидуальный предприниматель теряет право на использование упрощенной налоговой системы на основе патента и должен перейти на общий режим налогообложения и уплатить суммы налогов в соответствии с общим режимом налогообложения для вновь зарегистрированных налогоплательщиков.

### **1.3 Переход на упрощенную систему налогообложения**

Упрощенная система налогообложения - это особый налоговый режим, который предназначен в основном для малых и средних предприятий и индивидуальных предпринимателей. Переход к данному налоговому режиму имеет целый ряд ограничений, устанавливаемых статьей 346.12 НК РФ. Перечень ограничений установлен статьей 346.12 Налогового кодекса РФ. Например, использовать упрощенную систему налогообложения не могут:

- организации, у которых есть филиалы и (или) представительства (считаем необходимым подчеркнуть, что данное ограничение не относится к организациям, имеющим обособленные подразделения, которые не оформлены в учредительных документах как филиалы и представительства);
- 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;
- 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 систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 НК РФ;
- организации, в которых доля непосредственного 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;
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом Государственным комитетом Российской Федерации по статистике, превышает 100 человек;
- организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с

законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей.

-бюджетные учреждения;

-иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.

-организации, в которых доля других предприятий составляет более 25 процентов;

-фирмы и предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек;

- предприятия, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превышает 100 млн. руб., и др.

Кроме того, перейти на упрощённую систему налогообложения могут только те предприятия, у которых доход от реализации по итогам 9 месяцев не превысит 15 млн. руб. (без учета НДС). При этом доход от реализации определяется в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ и не включает в себя внереализационные доходы.

Вправе использовать упрощенную систему и плательщики ЕНВД. Это значит, что по деятельности, которая не облагается «вмененным» налогом, фирма может перейти на упрощённую систему налогообложения для субъектов малого предпринимательства . Напомним, что такое право появилось у организаций только с 2004 года.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощённую систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощённую систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление по рекомендуемой форме № 26.2-1 «Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения», утвержденной приказом МНС РФ от 19.09.02 № ВГ-3-22/495. При этом организации сообщают о размере доходов за первые девять

месяцев текущего года, величина которого, как уже было отмечено выше, не должна превышать 11 млн. руб.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощённая система налогообложения. В случае изменения объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощённую систему налогообложения налогоплательщик должен уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года предшествующего году, в котором впервые применена упрощённая система налогообложения. Выбранный объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течении всего срока применения.

В соответствии с пунктом 2 вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощённую систему налогообложения вправе подать заявление о переходе на специальный налоговый режим одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговые органы. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе применять данный налоговый режим в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

После получения заявления о переходе на упрощённую систему налогообложения налоговый орган проводит проверку правомерности такого перехода. По результатам такой проверки налоговый орган в месячный срок со дня регистрации заявления в письменной форме посылает налогоплательщику уведомление о возможности либо о невозможности применения упрощённого налогового режима (формы уведомления № 26.2-2 «Уведомление о возможности применения упрощенной системы налогообложения» и 26.2-3 «Уведомление о невозможности применения упрощенной системы налогообложения», утверждены приказом МНС России от 19.09.02 № ВГ-3-22/495.

Для перехода к общему режиму налогообложения в течение одного налогового периода, нужно в срок до 15 января предоставить в ИМНС бланк по

форме № 26.2-4 «Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения» утвержденный приказом МНС России от 19.09.2002 г. № ВГ-3-22/495.

Пунктом 4 ст. 346.13 установлено два ограничения, при нарушении которых налогоплательщик утрачивает право применения упрощенной системы налогообложения:

-доходы за налоговый период, определенные по правилам ст. 346.15, не должны превысить 15 млн. руб.;

-остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете не должна превышать 100 млн. руб.

В случае превышения указанных пределов налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения, начиная с того квартала, в котором оно было допущено. В этом случае налоги, от которых налогоплательщик был освобожден, уплачиваются с начала того квартала, в котором было утрачено право применения упрощенной системы налогообложения, при этом не уплачиваются штрафы и пени за несвоевременную уплату ежемесячных платежей указанных налогов за этот квартал.

Пунктом 5 ст. 346.13 предписано, что об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения налогоплательщик обязан в письменной форме (рекомендуемая форма сообщения № 26.2-5 «Сообщение об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения», утвержденная приказом МНС России от 19.09.02 № ВГ-3-22/495) сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) в течении 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил 15 млн. руб. При этом обязанность об уведомлении налогового органа о превышении лимита остаточной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов не установлена.

Пункт 6 ст. 346.13 регулирует порядок отказа от упрощенной системы налогообложения, который осуществляется налогоплательщиком в добровольном порядке. В соответствии с этим пунктом налогоплательщики

вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагают перейти на общий режим налогообложения. О таком переходе налогоплательщик уведомляет налоговые органы в письменной форме (рекомендованная форма уведомления № 26.2-4, утверждена приказом МНС России от 19.09.02 № ВГ-3-22/495).

### **Пример**

*ООО «Стратег» потеряло право на применение упрощенной системы налогообложения в сентябре 2007 года, превысив величину полученного дохода (доход, исчисляемый нарастающим итогом, превысил 15 млн. рублей).*

*ООО «Стратег» должно перейти на общий режим налогообложения с 1 июля 2007 года. До 15-го октября 2007 года ООО «Стратег» обязано сообщить в ИМНС по месту регистрации о переходе на общую систему налогообложения, применив специально разработанную форму уведомления - Форма № 26.2-5.*

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенный режим не ранее чем через один год, после того как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Т.к согласно ст.346.13 НК РФ переход на упрощенную систему налогообложения для действующих предприятий возможен только с начала календарного года, то ООО «Стратег» лишь в 2008 г., в период с 1 октября по 30 ноября, вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в 2009 г.

Рассмотрим подробнее как же нужно заполнить заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Организации и предприниматели заполняют перечисленные в Заявлении реквизиты, при этом вновь созданная организация не проставляет ИНН/КПП, ведь у нее еще нет этих реквизитов. Вновь зарегистрированный предприниматель также не должен указывать ИНН.

Строку об «Участии в соглашениях о разделе продукции» нужно заполнять только налогоплательщикам, меняющим свой налоговый режим. Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели эту строку не заполняют

При заполнении строки о дате перехода на новый налоговый режим вновь регистрируемые организации и предприниматели проставляют дату государственной регистрации.

Далее налогоплательщик указывает объект налогообложения. Объект налогообложения выбирает он сам. «Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения».

В течение двадцати дней после окончания срока подачи Заявления (30 ноября), то есть до 20-го декабря налогоплательщики имеют право передумать и изменить свое решение о выборе объекта налогообложения. Заполняется строка наименование объекта налогообложения, проставлением выбранного варианта либо «доходы», либо «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Следующую строку о величине полученных за девять месяцев текущего года доходов заполняют только организации, меняющие свой налоговый режим. Индивидуальные предприниматели, меняющие свой налоговый режим, вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели в этой строке поставят прочерк.

Строку «Средняя численность работников» заполняют организации и индивидуальные предприниматели, меняющие свой налоговый режим. Индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников, вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели в этой строке поставят прочерк.

Строку о «Стоимости амортизируемого имущества» должны заполнить только организации, меняющие свой налоговый режим, при этом в данной строке необходимо проставить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемую в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Остальные налогоплательщики по этой строке проставят прочерк.

Строку о «Стоимости амортизируемого имущества» должны заполнить только организации, меняющие свой налоговый режим, при этом в данной строке необходимо проставить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемую в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Остальные налогоплательщики по этой строке проставят прочерк.

Заявление заверяется подписями и печатями

Заявление представляется в ИФНС. На предоставление этого заявления в налоговый орган налогоплательщику, меняющему свой налоговый режим, дает только два месяца: с 1 октября до 30 ноября./12, с. 29/

#### **1.4 Выбор объекта налогообложения**

Платить единый налог можно двумя способами: либо с общей величины доходов по ставке 6 процентов, либо с разницы между доходами и расходами, но по ставке 15 процентов (ст. 346.20 Налогового кодекса РФ).

Выбор зависит от рентабельности предприятия. Чем она выше (то есть чем прибыльнее фирма), тем больше вероятность того, что ей будет выгоднее платить единый налог с общей величины доходов.

Однако при этом не следует забывать и про размер пенсионных взносов. Дело в том, что освобождение предприятий, уплачивающих единый налог при упрощённой системе, от ЕСН не избавляет их от уплаты пенсионных взносов. Между тем учитываются они при расчете единого налога по-разному. Фирмы, которые платят единый налог по схеме «доходы минус расходы», просто включают пенсионные взносы в состав затрат. А фирмы, считающие единый налог с дохода, вправе уменьшить сам налог на сумму пенсионных взносов, а

также на величину уплаченных своим работникам сумм пособий по временной нетрудоспособности. Но не более чем на 50 процентов (п. 3 ст. 346.21 Налогового кодекса РФ).

Немаловажным моментом при выборе налогооблагаемой базы является простота и относительно меньшая трудоёмкость при расчёте налога с общей величины доходов.

### **Пример 1**

*ЗАО «Мир» занимается торговлей. Показатели фирмы за 9 месяцев 2004 года составили:*

*-доход (без учета НДС) - 10 000 000 руб.;*

*-расходы (включая пенсионные взносы) - 6 500 000 руб.;*

*-взносы на пенсионное страхование - 150 000 руб.*

*Перед тем как написать заявление о переходе на упрощённая система налогообложения, бухгалтер ЗАО «Мир» рассчитал, как фирме выгоднее платить единый налог. Для этого он использовал показатели предприятия за 9 месяцев 2004 года. Сначала он определил единый налог с общего дохода:*

*10 000 000 руб. x 6% = 600 000 руб.*

*Эту сумму можно уменьшить на величину взносов на пенсионное страхование, но не более чем на 50 процентов. Таким образом, учесть пенсионные взносы можно в пределах 300 000 руб. (600 000 руб. x 50%). Это больше 150 000 руб., поэтому уменьшить единый налог фирма вправе на всю величину пенсионных взносов. В итоге он составит:*

*600 000 руб. - 150 000 руб. = 450 000 руб.*

*Затем бухгалтер посчитал единый налог с разницы между доходами и расходами:*

*(10 000 000 руб. - 6 500 000 руб.) x 15% = 525 000 руб.*

*525 000 руб. больше 450 000 руб., поэтому руководитель фирмы принял решение платить единый налог с дохода. /14, с. 37/*

### **Пример 2**

*Индивидуальный предприниматель Королева А.П. за первое полугодие 2005 года получила доход в сумме 5.000.000 рублей. Расходы ее составили за тот же период 2.000.000 рублей. Страховой взнос, уплаченный в Пенсионный фонд РФ за данный период, составил 200.000 рублей.*

***Вариант 1 - выбираем в качестве объекта налогообложения сумму полученного дохода.***

*В данном варианте налоговая база равна 5.000.000 рублей.*

*Определяем сумму налога -  $5.000.000 \times 6\% = 300.000$  рублей.*

*Мы имеем право уменьшить сумму налога на величину уплаченных за этот же период страховых взносов в ПФ. В нашем случае эта сумма больше 50% от суммы налога ( $1/2$  от  $300.000 = 150.000$ ), поэтому сумма налогового вычета принимается равной 150.000 рублей. Единый налог к уплате составит в данном варианте 150.000 ( $300.000 - 150.000$ ) рублей.*

*Таким образом, всего налогоплательщик при данном варианте объекта налогообложения должен уплатить:*

*150.000 рублей единого налога,*

*200.000 рублей страхового взноса в ПФ РФ.*

*Всего сумма платежей составит 350.000 рублей.*

***Вариант 2 - выбираем в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.***

*Определяем налогооблагаемую базу:  $5.000.000 - 2.000.000 = 3.000.000$  рублей.*

*Исчисляем сумму налога -  $3.000.000 \times 15\% = 450.000$  рублей.*

*Таким образом, всего налогоплательщик при данном варианте объекта налогообложения должен уплатить*

*450.000 рублей в виде единого налога,*

*200.000 рублей в виде страхового взноса в ПФ РФ.*

*Всего сумма платежей составит 650.000 рублей.*

*Как видно из приведенного примера в данном случае налогоплательщику предпочтительнее в качестве объекта налогообложения выбрать доходы.*

Рассмотрим другой пример.

### **Пример**

*ООО «Кварц» за девять месяцев 2005 года получило доход в сумме 8.000.000 рублей, понесло расходов - в сумме 7.000.000 рублей, сумма страховых взносов в Пенсионный фонд составила за этот же период 100.000 рублей.*

***Вариант 1 - выбираем в качестве объекта налогообложения сумму полученного дохода.***

*Налоговая база - 8.000.000 рублей.*

*Сумма исчисленного единого налога составит 480.000 (8.000.000 x 6%) рублей.*

*Сумма единого налога к уплате с учетом «пенсионного» вычета - 380.000 (480.000-100.000) рублей.*

*Таким образом, всего налогоплательщик при данном варианте объекта налогообложения должен уплатить:*

*380.000 рублей единого налога,*

*100.000 рублей страхового взноса в ПФ РФ.*

*Итого сумма платежей составит 480.000 рублей.*

***Вариант 2 - выбираем в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.***

*Определяем налогооблагаемую базу: 8.000.000 - 7.000.000 = 1.000.000 рублей.*

*Исчисляем сумму налога: 1.000.000 x 15% = 150.000 рублей.*

*Сравним ее с суммой минимального налога, которая равна 80.000 рублей (8.000.000 x 1%). Как видим, фактический налог больше минимального.*

*Таким образом, всего налогоплательщик при данном варианте объекта налогообложения должен уплатить:*

*150.000 рублей в виде единого налога,*

*100.000 рублей в виде страхового взноса в ПФ РФ.*

*Итого сумма платежей составит 250.000 рублей.*

Как видно из приведенного примера в данном случае налогоплательщику предпочтительнее в качестве объекта налогообложения выбрать доходы, уменьшенные на величину расходов.

При выборе объекта налогообложения стоит обратить внимание еще на один не очень приятный момент. Размер единого налога для организаций, которые считают его с разницы между доходами и расходами, не может быть меньше минимального налога. Он составляет 1 процент от доходов предприятия. Этот налог придется заплатить фирмам, у которых небольшая прибыль, а также в том случае, если получен убыток. Тем не менее для таких организаций схема «доходы минус расходы» все равно выглядит привлекательнее. Ведь минимальный налог в любом случае будет ниже, чем единый налог с доходов.

### 1.5 Учёт при упрощённой системе налогообложения

Главным отличием упрощённой системы налогообложения является освобождение от обязанности ведения бухгалтерского учёта, за исключением учёта в отношении объектов основных средств и нематериальных активов, а также кассовых операций, если иное не предусмотрено законодательством.

Таблица 2- Случаи, при которых организации обязаны вести бухгалтерский учёт и составлять отчётность, несмотря на применение упрощённой системы налогообложения.

Субъект бухгалтерского учёта	Процедура, требующая ведения бухгалтерского учёта	Нормативная база
Хозяйствующее общество, принимающее решение о выплате дивидендов	Определение чистой прибыли, производимой исключительно на основании данных бухгалтерских регистров	п.2 ст. 42 Федерального закона от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах», письмо Минфина России от 11 марта 2004 г. № 04-02-05/3/19.

Открытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью	Раскрытие информации о деятельности общества как перед участниками, так и перед третьими лицами, в т.ч. контролирующими органами	п.3 ст.52, ст.92 Федерального закона от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах», п.2 ст. 49 Федерального закона от 08.02.1998г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»
	Совершение крупной сделки и определение балансовой стоимости активов	п.1 ст.78 Федерального закона от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах», п.2 ст. 46 Федерального закона от 08.02.1998г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»
Унитарные предприятия	Представление бухгалтерской отчетности уполномоченным органам собственника закреплённого за ним имущества	п.3 ст.26 Федерального закона от 14.11.2002 г. №161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»
	Оценка стоимости чистых активов унитарного предприятия	п.2 ст.15 Федерального закона от 14.11.2002 г. №161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»

Учет своих доходов и расходов субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощённую систему налогообложения ведут в специальной книге. Она утверждена приказом МНС России от 28 октября 2002 г. № БГ-3-22/606.

Отметим, что изначально форма этой книги подразумевала, что в ней надо отражать только те доходы и расходы, которые влияют на величину единого налога. Однако МНС России своим приказом от 26 марта 2003 г. № БГ-3-22/135 дополнило книгу двумя новыми графами. Тем самым налоговики обязали фирмы и предпринимателей указывать в книге любые доходы и расходы, как учитываемые, так и не учитываемые при расчете единого налога. Между тем в статье 346.24 Налогового кодекса РФ четко сказано, что показывать в книге нужно только те доходы и расходы, которые участвуют в расчете налога.

С середины 2004 полномочия по утверждению формы книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций организациями

и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, года переданы Министерству финансов Российской Федерации.

Приказом Минфина России от 30.12. 2005 года № 167н утверждена «Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения». Кроме формы Книги учета вышеназванным приказом утвержден также порядок отражения хозяйственных операций в Книге учета.

Статьей 3 Закона № 191-ФЗ от 31 декабря 2002 года в статью 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» внесено следующее дополнение:

«Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета. При этом организации ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете».

Все налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, работающих по упрощенной системе налогообложения считают свои доходы и расходы по кассовому методу. Об этом говорится в статье 346.17 Налогового кодекса РФ. Датой получения дохода считается день получения денег, а также погашение покупателем своей задолженности любым иным способом: имуществом, путем взаимозачета и т. д. Расходы при кассовом методе учитываются в день их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, ведение учета у организаций и индивидуальных предпринимателей, работающих по упрощенной системе налогообложения, сводится к ведению Книги учета. Если налогоплательщику удобно, то он имеет

право заводить дополнительные регистры учета, необходимые ему для учета своей хозяйственной деятельности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее - налогоплательщики), ведут Книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - Книга учета), в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого налога.

Ведение Книги учета, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители.

Книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов указывается число содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета

доходов и расходов, которая велась в электронном виде, и выведенной по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью.

Исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии). /13, с. 9/

### **Пример**

*Ошибка была сделана в первом квартале 2003 года, а обнаружена только в 2004 году. При этом уже сдана налоговая декларация за первый квартал 2004 года на основе итоговых показателей раздела 3 книги учета доходов и расходов.*

*Следовательно, необходимо внести изменения в книгу учета и в декларацию за первый квартал и последующие отчетные периоды.*

*Доходы и расходы, которые не включаются в налоговую базу (выдача денежных средств под отчет, погашение выданных ранее заемных средств и др.), могут отражаться в книге учета доходов и расходов по графе 4 "Доходы всего" и графе 6 "Расходы всего". Именно для этой цели форма книги учета доходов и расходов была расширена, то есть в нее были добавлены эти графы.*

Учет основных средств. Вопрос об основных средствах и нематериальных активах для организаций, переходящих на упрощенную систему налогообложения, безусловно, представляет интерес, так как порядок учета и порядок списания на расходы стоимости основных средств разработан законодателем несколько запутанно.

Итак, организации, переходящие на упрощенную систему налогообложения, уже в заявлении указывают остаточную стоимость имеющихся у них на балансе основных средств и нематериальных активов. Причем эта стоимость определяется по данным бухгалтерского учета. Это положение введено изменениями, принятыми в конце 2002 года.

Кроме того, в соответствии со статьей 3 вышеупомянутого Закона № 191-ФЗ от 31 декабря 2002 года организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Таким образом, организация, перешедшая на упрощенную систему налогообложения, продолжает вести учет основных средств и нематериальных активов в регистрах бухгалтерского учета. При этом организация должна будет начислять амортизацию на свои активы. Начисление амортизации и определение остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов необходимо на протяжении всего срока работы организации по упрощенной системе налогообложения для контроля за величиной остаточной стоимости активов. Ведь организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, обязана будет перейти на общий налоговый режим, если по итогам налогового (отчетного) периода остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превысит 100 млн. рублей.

Что касается отнесения на расходы стоимости основных средств, то согласно пункту 3 статьи 346.16 НК РФ расходы на приобретение основных средств принимаются в особом порядке и отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

1. Если основное средство приобретено в период применения упрощенной системы налогообложения, то расходы на его приобретение будут признаны в полном объеме в момент ввода этого основного средства в эксплуатацию.

2. Если основные средства приобретены налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, то стоимость этих основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:

в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;

в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения - 50 процентов стоимости, второго года - 30 процентов стоимости и третьего года - 20 процентов стоимости;

в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам равными долями.

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством Российской Федерации в соответствии со статьей 258 НК РФ. Для тех видов основных средств, которые не указаны в этой Классификации, сроки их полезного использования устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций - изготовителей.

Очевидно, что для списания на расходы стоимости основных средств, необходимо вести регистры налогового учета. Раздел II «Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения» «Расчет расходов на приобретение основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу» является по существу таким налоговым регистром. Кроме формы Книги учета вышеназванным приказом утвержден также Порядок отражения

хозяйственных операций в Книге учета, в котором достаточно подробно разъяснено как нужно заполнять данный раздел Книги учета.

Как видно из приведенных выше положений законодательства затраты на приобретение основных средств при работе по упрощенной системе налогообложения списываются на расходы значительно быстрее, чем при работе по общепринятой системе налогообложения. Вероятно, поэтому законодатель наложил ограничения на возможность реализации основных средств, приобретенных налогоплательщиком после перехода на упрощенную систему налогообложения.

Если налогоплательщик захочет реализовать основные средства, приобретенные им в период применения упрощенной системы налогообложения (затраты по приобретению этих активов уже полностью списаны на расходы) до истечения установленного ст.346.16 НК РФ срока, то ему нужно быть готовым к следующим последствиям.

Налогоплательщику необходимо будет уплатить дополнительную сумму налога и пени в следующих случаях:

-если продажа основного средства, приобретенного в период применения упрощенной системы налогообложения и сроком полезного использования до 15 лет (включительно), состоялась в течение трех лет с момента его приобретения;

-если продажа основного средства, приобретенного в период применения упрощенной системы налогообложения и сроком полезного использования свыше 15 лет, состоялась в течение десяти лет с момента его приобретения.

Получается, что налогоплательщик в данном случае обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования таким основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 настоящего Кодекса и доплатить сумму налога и пени (кстати, совершенно не понятно, почему налогоплательщик должен уплачивать пени).

Кроме того, налогоплательщику необходимо помнить, что при переходе с упрощенной системы налогообложения на общий режим ему также придется

сделать перерасчет остаточной стоимости своих основных средств с учетом положений главы 25 НК РФ.

Что касается списания расходов на приобретение нематериальных активов, то в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ эти расходы списываются единовременно после их оплаты. Очевидно, что так мы и будем поступать с расходами на приобретение нематериальных активов, если они произведены в период применения особого налогового режима. Правда, законодатель, к сожалению, не уточнил, что же делать с теми расходами на приобретение нематериальных активов, которые были осуществлены до перехода на упрощенную систему налогообложения. Особого порядка для учета этих расходов в законе не предусмотрено, поэтому их можно списать на расходы единовременно при переходе на упрощенную систему налогообложения.

#### **Пример.**

*ЗАО "Пломбир", находясь на упрощенной системе налогообложения, имеет автомобиль, который использует в своей деятельности. Следовательно, данная организация должна уплачивать транспортный налог, так как его нет в перечне налогов, от уплаты которых освобождаются субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощённую систему налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ.*

*В случае, когда организация осуществляет два вида деятельности, по одному из которых применяется упрощенная система налогообложения, а по другому – вменённому режиму, она освобождается от уплаты одних и тех же налогов - налога на прибыль, ЕСН, налога на имущество и НДС, но обязана уплачивать НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.*

Учет и оплата больничных листов. В соответствии со статьей 2 Закона №190-ФЗ от 31 декабря 2002 года «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию, граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих

специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан» гражданам, работающим по трудовым договорам, заключенным с организациями или индивидуальными предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) выплачивается за счет двух источников:

-средств Фонда социального страхования Российской Федерации, поступающих от единого налога организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения в части суммы пособия, не превышающей за полный календарный месяц одного минимального размера оплаты труда, установленного Федеральным законом;

-средств работодателей - в части суммы пособия, превышающей один минимальный размер оплаты труда, установленный Федеральным законом.

Исчисление пособия по временной нетрудоспособности, его назначение и выплата работникам осуществляется в соответствии с общими правилами, установленными нормативными правовыми актами о пособиях по государственному социальному страхованию.

Выплата иных видов пособий по обязательному социальному страхованию работникам, работающим по трудовым договорам, заключенным с организациями или индивидуальными предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, осуществляется за счет средств ФСС РФ в соответствии с Федеральными законами.

При этом статьей 4 Закона № 190-ФЗ в главу 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации внесены дополнения. Согласно этим дополнениям выплаты по временной нетрудоспособности предприятиями (предпринимателями), применяющими упрощенную систему налогообложения, относятся на расходы при формировании облагаемой базы в случае, когда упрощенец выбрал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Если же работодатель, применяющий упрощенную

систему налогообложения, выбрал в качестве объекта налогообложения доходы, то его затраты на оплату своему работнику пособия по временной нетрудоспособности являются вычетом при исчислении единого налога к уплате в данном налоговом (отчетном) периоде. С 01.01.2006 года налоговый вычет (сумма пособий по временной нетрудоспособности и взносов на обязательное пенсионное страхование) должен составлять не более 50% суммы единого налога начисленного за соответствующий период.

Рассмотрим на примере данные положения законодательства.

Разъяснения по вопросу, касающемуся обеспечения пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих по трудовым договорам, заключенным с организациями или индивидуальными предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, утверждены постановлением Минтруда РФ № 20, ФСС РФ № 43 от 18.04.2003.

### **Пример**

*ООО «Клен» работает по упрощенной системе налогообложения. Объект налогообложения - доходы. За полугодие 2005 года ООО «Клен» по результатам расчета должен был уплатить в бюджет авансовый платеж по единому налогу в сумме 10000 рублей.*

*Работник ООО «Клен» г-н Хилой Б.Н., работающий по трудовому договору, представил в бухгалтерию организации больничный лист за период с 3 по 20 июня. Согласно расчету бухгалтерии сумма пособия по временной нетрудоспособности равна 2.000 рублей. Это пособие было выплачено сотруднику в июне 2005 года в полном объеме.*

*Определим ту часть пособия по временной нетрудоспособности, которая должна быть возмещена работодателю за счет средств ФСС РФ.*

*Согласно п.1 Разъяснений в случае, если временная нетрудоспособность продолжается менее полного календарного месяца, сумма пособия по временной нетрудоспособности, подлежащая выплате за счет средств Фонда, определяется путем деления минимального размера оплаты труда, установленного Законом от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ, на количество рабочих*

*дней (часов) в месяце нетрудоспособности и умножения полученной суммы на количество рабочих дней (часов), пропущенных работником в связи с нетрудоспособностью в данном месяце.*

*В июне 2005г. было 22 рабочих дня, из них 12 - работник Хилой Б.Н. находился «на больничном». Минимальный размер оплаты труда на эту дату составлял 720 руб. Таким образом, доля средств ФСС РФ в выплаченном пособии составит 393 (720 : 22 x 12) рубля.*

*Соответственно сумма пособия, которую работодатель уплатил работнику за счет собственных средств, составляет 1607 (2000 - 393) рублей.*

*Сумма авансового платежа по единому налогу к уплате по сроку 25 июля 2005 года равна 8393 (10000-1607) рубля. В данном случае сумма 1607 рублей является налоговым вычетом.*

*Если бы ООО «Клен» применяло в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, то сумма 1607 рублей должна была быть отражена в книге доходов и расходов предприятия в июне 2005 года в качестве расхода, учитываемого в целях налогообложения.*

Считаем необходимым отметить, что согласно статье 3 Закона от 31.12.2002 г. № 190-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели, работающие по упрощенной системе налогообложения, вправе добровольно уплачивать в Фонд социального страхования Российской Федерации страховые взносы на социальное страхование своих работников на случай временной нетрудоспособности по тарифу 3 процента. При этом базу для исчисления такого страхового взноса предложено определять в соответствии с главой 24 НК РФ.

В этом случае пособие по временной нетрудоспособности будет выплачиваться полностью за счет средств ФСС РФ.

Порядок уплаты этих страховых взносов определяется Правительством Российской Федерации.

Пунктом 2 статьи 24 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» установлено

следующее. Все страхователи обязаны сдавать в налоговые инспекции расчеты авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование (далее - расчет) за каждый отчетный период. Срок представления - не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Таким образом, не позднее 20 апреля 2006 года страхователи, производящие выплаты физическим лицам, обязаны отчитаться за I квартал 2006 года по форме, утвержденной приказом Минфина России от 24.03.2005 № 48н.

Расчет включает в себя:

- титульный лист (две страницы — 001 и 002);
- раздел 1 «Авансовые платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, подлежащие уплате, по данным страхователя»;
- раздел 2 «Расчет авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование»;
- раздел 2.1 «Уплата авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование»;
- раздел 2.2 «Расчет для заполнения строк 0100, 0300 и 0400»;
- раздел 2.3 «Сводные показатели за отчетный период для расчета сумм авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, исполняющие обязанности организаций по уплате страховых взносов и представлению расчета авансовых платежей».

Все страхователи в обязательном порядке заполняют страницу 001 титульного листа, а также разделы 1, 2, 2.1 и 2.2 расчета. Страницу 002 титульного листа представляют только физические лица, не признаваемые предпринимателями, если у них отсутствует ИНН. Раздел 2.3 заполняют организации, в состав которых входят обособленные подразделения. /10, с. 2/

С 1 января 2005 года в целях обязательного пенсионного страхования к застрахованным лицам отнесены не только постоянно, но и временно проживающие на территории России иностранные граждане и лица без гражданства. Конечно, при условии, что они работают по трудовым договорам,

договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским и лицензионным договорам. Такие изменения внесены Федеральным законом от 20.07.2004 № 70-ФЗ.

Иностранец, который имеет статус постоянно или временно проживающего на территории Российской Федерации и работает в российской организации, является застрахованным лицом по обязательному пенсионному страхованию. Следовательно, выплаты, производимые в его пользу, должны включаться в базу для начисления страховых взносов на ОПС и отражаться по строкам 0100-0140 раздела 2, а также по соответствующим строкам раздела 2.2 расчета. /10, с. 5/

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, должна зарегистрироваться в ПФР как страхователь в 30-дневный срок. Порядок регистрации определяется ПФР. /2, с. 53/

### **Пример**

*Оптовая торговля организации переведена на упрощенная система налогообложения . Всем сотрудникам организации выплачивается материальная помощь. Должны ли с нее уплачиваться взносы в Пенсионный фонд РФ?*

*Обязанность уплаты страховых взносов сохраняется за теми, кто перешел на упрощенная система налогообложения (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Объектом обложения и базой начисления взносов в Пенсионный фонд РФ являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации").*

*Таким образом, для решения вопроса, начислять или нет на выплаченную материальную помощь взносы в Пенсионный фонд РФ, нужно обратиться к главе 24 НК РФ, хотя применение спецрежима освобождает от обязанности по уплате ЕСН (п. 2 ст. 346.11 НК РФ).*

По мнению налоговиков, все полученные авансы фирма также должна включить в свои доходы сразу после их получения (письмо МНС России от 11 июня 2003 г. № СА-6-22/657). А если аванс пришлось вернуть, то на его сумму нужно уменьшить доход текущего периода. Такой вывод содержится в письме Минфина России от 28 апреля 2003 г. № 04-02-05/3/39.

Но с этой позицией вполне можно поспорить. Свои доходы субъекты упрощённого налогообложения определяют в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 1 этой статьи, доходами от реализации признается выручка от реализации. А по статье 39 Налогового кодекса РФ реализация предполагает переход права собственности на товары, результаты выполненных работ или фактическое оказание услуг. Иными словами, выручка образуется не в момент получения предоплаты, а только после того, как товары будут отгружены, работы выполнены, а услуги оказаны.

Авансами выданные включить в расходы сразу после оплаты нельзя.

Оплатой признается прекращение встречного обязательства налогоплательщика-покупателя перед продавцом. Следовательно, оплачивая товары (работы, услуги) авансом, фирма не погашает своих обязательств, поскольку до тех пор, пока эта продукция не получена, у нее этих обязательств попросту нет.

В случае потери права работать по упрощённой системе налогообложения или добровольного перехода на общий режим фирмам, отказавшимся от бухучета, придется его восстанавливать, что очень непросто.

Минфин России выпустил разъяснения для субъектов, применяющих упрощённую систему налогообложения, которые платили налог с базы «доходы», но утратили право на применение упрощенной системы. Например, организация, применяющая упрощённая система налогообложения, в течение года может лишиться своего права на использование этой системы. Скажем, превысив максимальный порог выручки. В такой ситуации, начиная с того квартала, в котором допущено несоответствие, нужно платить общие налоги. И

здесь неизбежно возникает вопрос, как учитывать так называемые переходные расходы, то есть относящиеся к одному периоду, но оплаченные в другом.

Некоторые из таких расходов рассмотрел Минфин России в письме от 20 августа 2007 г. № 03-11-04/2/208. По мнению работников Минфина, если субъект, применяющий упрощённую систему налогообложения, применял базу «доходы», то переходные расходы следует учитывать по-особому. То есть не так, как те компании, которые исчисляли налог с разницы между доходами и расходами.

Затраты на сырьё и материалы, которые на момент перехода на общий режим не были переданы в производство, можно учесть при расчете налога на прибыль. Равно как и принять по ним к вычету НДС.

Зарплата и страховые взносы. Если зарплату начислили в тот период, когда компания еще применяла упрощённая система налогообложения, то после перехода на общий режим включить их в расходы нельзя. Независимо от того, когда фактически произошла выплата заработной платы или перечисление взносов.

Отметим, что если компания рассчитывала единый налог с разницы между доходами и расходами, то принцип учета переходных расходов, по мнению тех же чиновников, будет иным: непогашенные долги по зарплате и взносам в Пенсионный фонд включаются в расходы на дату перехода. Такой вывод следует из письма Минфина России от 1 июня 2007 г. № 03-11-04/2/154.

Похожая ситуация возникает и с учетом задолженности предприятия, например, за выполненные работы или оказанные услуги. В Минфине считают, что если услуги компания приняла до перехода на общий режим, а оплатила после, то списать их на расходы при расчете налога на прибыль нельзя.

### **1.5.1 Определение базы налогообложения**

Прежде всего, определим, что считается доходами с точки зрения данного налогового режима.

Согласно статье 346.15 НК РФ организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

-доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ;

-внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ.

Следует иметь в виду, при определении объекта налогообложения организациями не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

В соответствии со статьей 346.17 НК РФ датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

В соответствии с положениями статьи 346.18 НК РФ:

-доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях, при этом доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов;

-доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае, когда в качестве объекта налогообложения выбираются доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

Учет доходов от сделок с комиссионерами. Доходами индивидуального предпринимателя - комитента признаются на общих основаниях все

поступившие ему в отчетном (налоговом) периоде в кассу или на счета в банках денежные средства от реализации товаров (работ, услуг), в том числе денежные средства, поступившие в связи с исполнением комиссионерами обязательств по договорам комиссии и имущества, используемого в предпринимательской деятельности, доходы полученные в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) и другого имущества, а также иные доходы от предпринимательской деятельности, не связанные с реализацией.

### **Пример 1**

*ООО "Флагман" работает на упрощенной системе налогообложения. В 2004 году организация взяла беспроцентный заем у физического лица.*

*Согласно п. 8 ст. 250 НК РФ в состав внереализационных доходов включаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества или имущественных прав. Департамент налогообложения прибыли МНС России считает, что и в случае получения безвозмездного займа возникает доход в виде экономии на процентах. Значит, и в упрощенной системе налогообложения будет возникать облагаемый доход, с которого должен быть уплачен единый налог.*

### **Пример 2**

*По договору поставки продавец задержал оплату товаров, и организация, применяющая упрощенная система налогообложения, начислила ему штрафные санкции. Они являются внереализационным доходом последней. Пункт 3 ст. 250 НК РФ содержит такой вид внереализационного дохода, как признанные должником или подлежащие уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафы, пени (или) иные санкции за нарушение договорных обязательств. Следовательно, полученные организацией штрафные санкции должны быть включены в состав доходов. /4, с. 8/*

Рассмотрим вариант, когда объектом налогообложения единым налогом является величина, равная доходам, уменьшенным на расходы. Все, что было выше сказано о доходах имеет силу и для данной налоговой базы. А вот что же принимается в данном налоговом режиме в качестве расходов, мы сейчас рассмотрим подробнее.

В соответствии со статьей 346.17 НК РФ расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Расходы на приобретение основных средств отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики, использующие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при исчислении налоговой базы учитывают расходы, предусмотренные п.1 ст.346.16 НК РФ, при условии их соответствия критериям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ. При этом указанный список расходов является закрытым и исчерпывающим, т.е. иные не предусмотренные п.1 ст. 346.16 НК РФ расходы при исчислении налоговой базы налогоплательщиками не учитываются, в то время как при общей системе расходы учитываются в соответствии со ст.252-266 (список является более детальным и широким).

Согласно статье 346.16 НК РФ НК РФ «Порядок определения расходов» при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на перечисленные ниже расходы.

1. Расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4 статьи 346.16 НК РФ).

2. Расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком (с учетом положений пунктов 3 и 4 статьи 346.16 НК РФ).

3. Расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных).

4. Арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество.

5. Материальные расходы.

6. Расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

7. Расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации (считаем необходимым отметить, что в состав этих расходов включаются страховые взносы в ПФ РФ, которые индивидуальный предприниматель уплачивает за себя).

8. Суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам и услугам), приобретенным налогоплательщиком.

9. Проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

10. Расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности.

11. Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ.

12. Расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации.

13. Расходы на командировки, в частности, на:

-проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

-наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

-суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации;

-оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

-консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

14. Плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке.

15. Расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги.

16. Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие).

17. Расходы на канцелярские товары.

18. Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи.

19. Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных.

20. Расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания.

21. Расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

22. Суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

23. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (без НДС), в части фактически реализованных товаров.

24. расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений, вознаграждений по договорам поручения.

25. расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию.

26. Расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

27. Расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы.

28. Плата за предоставление информации о зарегистрированных правах.

29. Расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков).

30. Расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности.

31. Судебные расходы и арбитражные сборы.

32. Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности).

33. Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 Налогового Кодекса РФ.

34. Расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

При этом, все расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ, то есть они должны быть экономически обоснованными, документально подтвержденными, а подтверждающие документы должны быть оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации. Кроме того, расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы, указанные в пунктах 5, 6, 7, 9 - 21, 34, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций статьями 254, 255, 263, 264, 265 и 269 НК РФ.

Согласно статье 346.17 НК РФ расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты с учетом особенностей, приведенных в пп. 1-5 п. 2 ст. 346.17 НК РФ.

В частности:

1. Материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов

учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

2. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются в составе расходов по мере реализации указанных товаров. Налогоплательщик вправе для целей налогообложения использовать один из следующих методов оценки покупных товаров: по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); по средней стоимости; по стоимости единицы товара.

3. Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

4. Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

5. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, отражаются в последний день отчетного (налогового) периода. При этом указанные расходы учитываются только по оплаченным основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления предпринимательской деятельности.

6. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав собственного векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после погашения указанного векселя. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя третьего лица расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав

учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретенные товары (выполненные работы, оказанные услуги) и (или) имущественные права. Эти расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанного в векселе.

Расходы на обязательное автострахование. В перечне учитываемых при упрощенной системе расходов говорится только о затратах на обязательное страхование работников и имущества фирмы (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). В то же время затраты на страхование гражданской ответственности в этой статье не упомянуты.

Однако применять эту норму следует с учетом статьи 263 Налогового кодекса РФ. А в ней сказано, что фирма может учесть при расчете налога расходы на любые виды обязательного страхования. Следовательно, расходы на обязательное автострахование можно учесть при расчете единого налога.

В то же время такие расходы учитываются в размере не более утвержденных страховых тарифов (п. 2 ст. 263 Налогового кодекса РФ).

Затраты на доставку покупных товаров. Если организация доставляла товар своими силами, то проблем тут не возникнет: расходы будут списываться по соответствующим пунктам статьи 346.16. А именно: бензин - как материальные расходы, труд водителей - как расходы на оплату труда и т. д.

А вот если доставку осуществляла сторонняя организация, то могут возникнуть проблемы. Дело в том, что Минфин России считает: в этом случае стоимость доставки в расходы включить нельзя (письмо Минфина России от 9 июня 2004 г. № 03-02-05/2/31).

Для того чтобы понять логику финансового ведомства, обратимся к главе 25 Налогового кодекса РФ, а именно к статье 268. Согласно этой статье, фирмы, находящиеся на общей системе налогообложения, вправе учитывать транспортные расходы на доставку товаров при расчете налога на прибыль. Чтобы сделать это могли и организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, глава 26.2 Налогового кодекса РФ должна содержать ссылку на статью 268 кодекса. Данная ссылка действительна лишь для подпунктов 5-7,

9-21 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. К подпункту 23, где говорится о списании покупной стоимости товаров, она не относится. Из этого Минфин России делает вывод, что включить транспортные расходы в состав затрат субъекты малого предпринимательства, находящиеся на упрощённом налоговом режиме не могут.

В то же время в такой позиции чиновников есть слабые места. А именно, затраты на доставку товаров можно учесть как материальные расходы, сославшись при этом на статью 254 Налогового кодекса РФ. Согласно этой статье, в состав материальных затрат, в частности, включаются затраты на выполнение работ (оказание услуг) производственного характера. А к таковым относятся и транспортные расходы. Однако данную позицию фирме скорее всего придется отстаивать в суде.

Но если доставку товаров осуществлял их продавец, то есть способ, при котором транспортные расходы можно учесть без спора с инспектором. Для этого стоимость доставки включают в цену товара. И тогда всю сумму, уплаченную продавцу, можно включить в расходы на основании подпункта 23 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

1 января 2008 года начал действовать новый порядок признания расходов при упрощенной системе налогообложения. Согласно ему, организации, применяющие упрощённую систему налогообложения могут признавать затраты на сырье и материалы по мере их оплаты. Об этом Минфин России сообщил в своем письме от 5 июня 2007 г. № 03-11-04/2/159. Этим письмом финансисты заранее устранили противоречие, которое появится в Налоговом кодексе после вступления в силу Федерального закона от 17 мая 2007 г. № 85-ФЗ.

Федеральным законом № 85-ФЗ законодатели упростили работу бухгалтерии, разрешив учитывать эти затраты по мере их оприходования и оплаты. Однако разработчики закона, видимо, очень сильно торопились и забыли исключить последнее предложение подпункта 1 пункта 2 статьи 346.17. А оно разрешает списывать сырье и материалы только после передачи их в

производство. В результате получилось, что первая фраза подпункта 1 пункта 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ прямо противоречит последней.

Еще в мае, сразу после принятия Федерального закона № 85-ФЗ, в Минфине обещали исправить досадную ошибку. И вот появилось официальное разъяснение, трактующее противоречивую редакцию кодекса в пользу налогоплательщиков.

Однако финансисты допустили в новом письме небольшую неточность. В своих разъяснениях Минфин, в частности, сообщает, что списывать затраты на сырье и материалы по мере их оплаты можно уже сейчас. Но это не совсем так. До конца 2007 года затраты на сырье и материалы нужно было учитывать в расходах по старому порядку, то есть по мере отпуска в производство (конечно, при условии, что деньги поставщику уже перечислены).

Впервые применить новый порядок бухгалтеры должны в начале 2008 года при составлении годовой декларации по упрощённой системе налогообложения за 2007 год. Ведь именно 1 января 2008 года вступит в силу Федеральный закон № 85-ФЗ. При этом поправки, которые внесены в подпункт 1 пункта 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ, распространяются на 2007 год.

Таким образом, по итогам года бухгалтеры смогут списать затраты на все сырье и материалы, оплаченные в 2007 году, вне зависимости от того, были они переданы в производство или нет.

### **Пример 1**

*У организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, находится в собственности здание. Организация приняла решение о его реконструкции. Однако затраты на реконструкцию не учитываются при упрощённом режиме налогообложения, так как глава 26.2 НК РФ не предусматривает такого вида расхода.*

*Реконструкция здания может быть произведена лишь за счет чистого дохода, который останется после уплаты всех налогов.*

*С позиции бухгалтерского учета первоначальная стоимость основного средства может быть увеличена на затраты по реконструкции на основании п. 27 ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Вместе с тем, в налоговом учете стоимость основных средств не меняется. Основные средства, приобретенные в период применения упрощённой системы налогообложения, списываются на расходы сразу, а основные средства, приобретенные до перехода на упрощённая система налогообложения, списываются постепенно исходя из срока их полезного использования и остаточной стоимости, сформированной на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.*

### **Пример 2**

*По договору коммерческой концессии ООО "Профиль", применяющей упрощённая система налогообложения, предоставлено право пользования ноу-хау и использования товарного знака международной компании. Ежемесячная плата за полученное право составляет 50 долларов. Однако международная компания не зарегистрирована в России, поэтому ООО "Профиль" уплачивает НДС в бюджет.*

*Плату за право пользования ноу-хау и использование товарного знака нельзя включить в состав расходов, так как такой вид расходов не предусмотрен ст. 346.16 НК РФ. Нельзя учесть в качестве расходов и сумму НДС: раз не учитываются сами расходы, уплаченный по ним НДС также не может быть учтен в качестве расхода.*

### **Пример 3**

*Организация заключает договор аренды земли. Могут ли быть отнесены на расходы затраты на оформление права аренды?*

*Нет, поскольку подпунктом 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрена только арендная плата за арендуемое имущество, в данном случае землю.*

*В то же время нельзя учесть в упрощенной системе налогообложения расходы по коммунальным платежам за арендуемое помещение. Единственный возможный вариант учета оплаты коммунальных услуг в расходах состоит в доказательстве того, что они носят для налогоплательщика производственный характер и связаны с его технологическим процессом.*

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

При этом также как и доходы, расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в рублях и пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату осуществления расходов. С 2006 года введена норма, согласно которой налогоплательщики не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

### **1.5.2 Расчет налога**

Ставка при объекте налогообложения «доходы» равна 6 %.

В соответствии со статьей 346.21 НК РФ налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу. Налог исчисляется исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания

соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев, года с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

При выборе в качестве объекта налогообложения базы «доходы», Вы вправе уменьшить сумму налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых 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 (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Итак, налогоплательщик, выбравший в качестве налоговой базы доходы, исчисляет следующим образом сумму единого налога, которую он должен уплатить в бюджет:

- определяем налоговую базу (денежное выражение доходов),
- находим сумму исчисленного единого налога (умножаем величину налоговой базы на ставку налога),
- определяем сумму страхового взноса в пенсионный фонд,
- если в данном периоде были оплаты больничных листов, то определяем сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности,
- определяем сумму единого налога к уплате в бюджет (разница между суммой исчисленного единого налога и вычетом - страховыми взносами в Пенсионный фонд и выплаченными работникам пособиями по временной нетрудоспособности, при этом вычет не может быть больше 50% от исчисленного единого налога).

Расчеты необходимо производить нарастающим итогом.

### **Пример 1**

*Доходы индивидуального предпринимателя Самоделкина О.Р. составили:  
-за I квартал 2005 года - 200.000 рублей,*

*-за I полугодие 2005 года - 500.000 рублей.*

*Сумма страховых взносов в Пенсионный фонд РФ составила:*

*-за I квартал 2005 года - 4.000 рублей,*

*-за I полугодие 2005 года - 16.500 рублей.*

*В качестве базы по единому налогу предприниматель выбрал доходы.*

*Исчисленная сумма авансового платежа по единому налогу за I квартал равна 12.000 рублей ( $200.000 \times 6\%$ ).*

*Поскольку сумма страховых взносов в Пенсионный фонд РФ за I квартал 2005 г. (4.000 руб.) составила менее 50% от суммы авансового платежа по налогу ( $6.000 = 12.000 \times 50\%$ ), то индивидуальный предприниматель Самodelкин вправе уменьшить авансовый платеж по единому налогу на всю сумму страховых взносов за I квартал.*

*Таким образом, сумма авансового платежа по единому налогу за первый квартал, которую должен уплатить предприниматель не позднее 25 апреля 2005 года, равна 8.000 руб. ( $12.000 - 4.000$ ).*

*За полугодие сумма авансового платежа по единому налогу будет равна 30.000 рублей ( $500.000 \times 6\%$ ).*

*Сумма авансового платежа по единому налогу, подлежащего уплате в бюджет не позднее 25 июля 2005 года, равна 7.000 рублей.*

*Расчет следующий: первоначально уменьшаем рассчитанную сумму авансового платежа на сумму пенсионных взносов, начисленных за I полугодие, не забывая о том, что вычет не может превышать 50% от исчисленной суммы единого налога (квартального авансового платежа по единому налогу), в нашем примере - пятнадцати тысяч рублей.*

*Соответственно, к вычету принимаем не фактически начисленные 16.500 руб. пенсионных взносов, а лишь предельно возможную сумму - 15.000 руб.*

*Далее уменьшаем исчисленную сумму авансового платежа по полугодю на сумму уплаченного за I квартал авансового платежа. В итоге сумма к уплате составила 7.000 руб. ( $30.000 - 15.000 - 8.000$ ).*

Ставка при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на расходов» равна 15 %.

Налогоплательщик, выбравший в качестве налоговой базы доходы, уменьшенные на величину расходов, исчисляет следующим образом сумму единого налога (авансовых платежей), которую он должен уплатить в бюджет:

- определяем сумму доходов,
- определяем величину расходов,
- находим величину налогооблагаемой базы (разница между суммой доходов и расходов),
- исчисляем сумму единого налога (авансовых платежей).

## **Пример 2**

*ООО «Колос» по результатам работы получило доход за первый квартал 2006 года в размере 200.000 рублей, за полугодие 2006 года в сумме 500.000 рублей, при этом организация понесла в первом квартале 2006 года расходы на сумму 180.000 рублей, за полугодие 2003 года - 470.000 рублей. Исчислим сумму авансовых платежей ООО «Колос» за первый квартал и за полугодие*

*Налоговая база за первый квартал 2006 года равна 20.000 рублей (200.000-180.000).*

*Сумма авансового платежа по единому налогу, которую ООО «Колос» должно уплатить по сроку 25 апреля 2006 года, равна 3.000 рублей (20.000x15%).*

*Налоговая база за полугодие 2003 года равна 30.000 рублей (500.000-470.000).*

*Сумма авансового платежа по единому налогу, которую ООО «Колос» должно уплатить по сроку 25 июля 2006 года, равна 1.500 рублей (30.000x15% - 3.000).*

### **1.5.3 Минимальный налог**

В данном налоговом режиме (упрощенная система налогообложения) введено понятие: «минимальный налог».

Минимальный налог - это тот суммовой порог, ниже которого размер единого налога, подлежащего уплате в бюджет за истекший налоговый период, не может опускаться.

Сумма минимального налога исчисляется как 1 процент от налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со статьей 346.15 НК РФ.

Т.е., если величина расходов за налоговый период превышает величину доходов (получен убыток), или, если исчисленная сумма единого налога за налоговый период меньше исчисленного за этот же налоговый период минимального налога, налогоплательщик уплачивает в бюджет сумму минимального налога.

При этом налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Таким образом, при расчете единого налога за налоговый период необходимо определять сумму минимального налога (такой расчет предусмотрен в декларации по единому налогу).

Налогоплательщик по результатам года должен будет обязательно уплатить налог, хотя бы минимальный.

### **Пример 1**

*Дополним наш пример следующими данными. По результатам работы за девять месяцев 2006 года ООО «Колос» получило доход в сумме 900.000 рублей и понесло расходов в сумме 850.000 рублей. За 2006 год ООО «Колос»*

получило доходы в сумме 1.200.000 рублей и понесло расходов на сумму 1.130.000 рублей. Исчислим авансовый платеж за девять месяцев 2006 года и сумму налога, которую должен уплатить наш налогоплательщик по результатам 2006 года.

Налоговая база за девять месяцев 2006 года равна 50.000 рублей (900.000 - 850.000).

Сумма авансового платежа по единому налогу, которую ООО «Колос» должно уплатить по сроку 25 октября 2006 года, равна 3.000 рублей (50.000 x 15% - (3.000 + 1.500)\*).

Налоговая база за 2006 год равна 70.000 рублей (1.200.000 - 1.130.000).

Сумма единого налога по результатам работы ООО «Колос» в 2006 году, равна 10.500 рублей (70.000 x 15%).

Сумма минимального налога по результатам работы ООО «Колос» в 2006 году, равна 12.000 рублей (1.200.000 x 1%).

Так как фактически исчисленная сумма единого налога меньше минимально положенного размера (1% от суммы доходов, полученных за год) ООО «Колос» в срок не позднее 31 марта 2007 года должно уплатить в бюджет 4500 рублей. Данная сумма - это ничто иное, как разницу между минимальным налогом и суммой авансовых платежей за I квартал, полугодие и 9 месяцев 2006г. (12.000 - (3.000 + 1.500 + 3.000)) руб.

Разница между суммой минимального налога и суммой фактически исчисленного единого налога в размере 1.500 (12.000 - 10.500) руб. будет учтена в качестве расходов при исчислении налогооблагаемой базы в 2007 году.

#### **1.5.4 Зачет убытков**

Согласно положениям статьи 346.18 НК РФ налогоплательщики, использующие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка,

полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со статьей 346.16 НК РФ, над доходами, определяемыми в соответствии со статьей 346.15 НК РФ.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом под убытком в целях комментируемой главы понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.5 НК РФ.

Налогоплательщик вправе осуществить перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Вышеуказанный убыток может быть перенесен на каждый из последующих 10 лет целиком или частично.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

### **Пример 1**

*Индивидуальный предприниматель Иванов С.П. работает 2005, 2006 год по упрощенной системе налогообложения. Объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов. За 2005 год он получил доходы в сумме*

11.000.000 рублей, расходы составили 12.000.000 рублей. За 2006 год им получено доходов 10.000.000 рублей, понесено расходов 8.000.000 рублей.

Налоговая база по единому налогу за 2005 год равна 0 ( $11.000.000 - 12.000.000 = -1.000.000$ ). Т. к. в 2005 году предпринимателем получен убыток в размере 1.000.000 рублей, сумма минимального налога, который уплатил предприниматель за 2005 год, равна 110.000 ( $11.000.000 \times 1\%$ ) рублей.

В итоге по результатам работы в 2005 году Ивановым С.П. получен убыток 1.110.000 ( $1.000.000 + 110.000$ ) рублей.

Налоговая база по единому налогу за 2006 год равна 2.000.000 ( $10.000.000 - 8.000.000$ ) рублей. Сумма единого налога равна 300.000 ( $2.000.000 \times 15\%$ ) рублей.

Сравним, не меньше ли эта сумма размера минимального налога. Сумма минимального налога за 2006 год равна 100.000 ( $10.000.000 \times 1\%$ ) рублей. Поскольку он ниже фактического, предприниматель должен уплачивать единый налог.

Напомним, что у предпринимателя есть право зачесть убыток прошлого года, полученный в период применения упрощенной системы налогообложения, в размере не более 30% от величины налогооблагаемой базы 2006г. Убыток в 2005г. составил 1.110.000 рублей, уменьшить налогооблагаемую базу 2006г. можно только на 600.000 рублей ( $2.000.000 \times 30\%$ )

Таким образом, налоговая база по единому налогу за 2006 год составит 1.400.000 рублей ( $2.000.000 - 600.000$ ), а сумма единого налога к уплате по сроку 30 апреля 2007 года составит 210.000 ( $1.400.000 \times 15\%$ ) рублей.

Остаток убытка в размере 510.000 рублей может быть зачтен в период с 2007 года по 2015 год.

## **1.6 Заполнение декларации при упрощённой системе налогообложения**

Налоговая декларация по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - декларация),

заполняется налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Декларацию нужно представить в налоговую инспекцию до 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. То есть по итогам I квартала декларацию необходимо подать до 25 апреля, за полугодие - до 25 июля, а за 9 месяцев - до 25 октября.

Кроме того, декларацию нужно представлять в налоговую инспекцию и по окончании каждого года. Организации подают годовую декларацию не позднее 31 марта следующего года. А индивидуальные предприниматели - не позднее 30 апреля.

Декларация может быть представлена в электронном виде в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169 "Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" (зарегистрирован в Минюсте России 16 мая 2002 г., регистрационный N 3437; "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 21, 27 мая 2002 г.; "Российская газета", 22 мая 2002 г., N 89).

Декларация заполняется шариковой или перьевой ручкой чернилами черного либо синего цвета. Возможна распечатка декларации на принтере.

В каждой строке и соответствующей ей графе указывается только одно значение показателя. В случае отсутствия каких-либо значений показателей, предусмотренных декларацией, в строке соответствующей графы проставляется прочерк.

Для исправления ошибок необходимо перечеркнуть неверное значение показателя, вписать правильное значение и проставить подписи должностных лиц организации, подписавших декларацию, заверив их печатью организации, или подпись индивидуального предпринимателя с указанием даты внесения

исправления. Не допускается исправление ошибок с помощью средств для корректуры опечаток.

Декларация имеет сквозную нумерацию страниц.

В верхней части каждой заполняемой страницы декларации в порядке, определяемом в разделе II "Порядок заполнения титульного листа" настоящего порядка, проставляется идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) организации или ИНН индивидуального предпринимателя, а также порядковый номер страницы.

Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 копеек отбрасываются, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Внесение дополнений и изменений налогоплательщиком в декларацию при обнаружении в текущем налоговом (отчетном) периоде неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок (искажений), допущенных в прошлых налоговых (отчетных) периодах, повлекших завышение (занижение) сумм налога, подлежащих уплате, производится путем представления корректирующей декларации за соответствующий истекший налоговый (отчетный) период, в которой отражаются налоговые обязательства с учетом внесенных дополнений и изменений.

При перерасчете налогоплательщиком налоговых обязательств не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый (отчетный) период, за который налогоплательщиком производится перерасчет налоговых обязательств.

В случае невозможности определения конкретного периода, к которому относятся обнаруженные налогоплательщиком в текущем налоговом (отчетном) периоде ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, налогоплательщик корректирует налоговые обязательства налогового (отчетного) периода, в котором выявлены данные ошибки (искажения);

Достоверность и полнота сведений, указанных в декларации организации, подтверждаются подписями руководителя и главного бухгалтера организации. При этом фамилия, имя, отчество названных лиц указываются полностью и проставляется дата подписания декларации.

В случае отсутствия в организации главного бухгалтера достоверность и полнота сведений, указанных в декларации, подтверждаются подписью бухгалтера, осуществляющего ведение в организации бухгалтерского учета, либо руководителя специализированной организации (централизованной бухгалтерии) или бухгалтера-специалиста, осуществляющих на договорных началах ведение в организации бухгалтерского учета. Если бухгалтерский учет ведется лично руководителем организации, то в строке "Главный бухгалтер" проставляется подпись руководителя организации.

Декларация по единому налогу состоит из:

- титульного листа;
- раздела 1 "Сумма единого налога (минимального налога), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика";
- раздела 2 "Расчет единого и минимального налога";
- раздела 2.1 "Расчет убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу по единому налогу за налоговый период".

На титульном листе указываются реквизиты организации либо индивидуального предпринимателя (ОГРН, ОГРНИП), объект налогообложения, фамилия имя отчество и подпись руководителя организации и главного бухгалтера, либо индивидуального предпринимателя.

В разделе 1 "Сумма единого налога (минимального налога), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" указываются::

- код бюджетной классификации (строка 010);
- код по ОКАТО (строка 020);
- сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (код 030);

- сумма единого налога к уменьшению (код 060).

Код бюджетной классификации указывается тот же самый, что и в платежном поручении на уплату налога. С 1 января 2005 года код бюджетной классификации изменился. Теперь в нем 20 знаков. Его значение:

-для единого налога, исчисленного с суммы доходов, - 18210501010011000110;

-для единого налога, исчисленного с разницы между доходами и расходами, - 18210501020011000110;

-для минимального налога - 18210501030011000110.

Код по ОКАТО - это код территории по общероссийскому классификатору административно-территориального деления ОК 019-95. Эти коды утверждены постановлением Госстандарта России от 31 июля 1995 г. N 413.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, которая рассчитывается в разделе 2 декларации. Сумма единого налога указывается по строке 170 этого раздела. Соответственно ее нужно перенести в раздел 1.

Если по итогам налогового периода (года) выяснится, что налогоплательщик должен уплатить минимальный налог, тогда в раздел 1 нужно перенести сумму из строки 190 раздела 2. Обращаем ваше внимание, что это касается только тех организаций (предпринимателей), которые уплачивают налог с разницы между доходами и расходами.

Минимальный налог рассчитывается только по итогам календарного года.

Сумма единого налога к уменьшению заполняется, когда невозможно заполнить строку 030 раздела 1 - то есть уплачивать в бюджет нечего.

В разделе 2 "Расчет единого и минимального налога" производится расчет единого налога, а при сдаче декларации за год - расчет и единого, и минимального налогов.

Раздел 2.1 "Расчет убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу по единому налогу за налоговый период" заполняют только те организации и предприниматели, которые:

-получили убыток в предыдущих налоговых периодах;

-исчисляют единый налог с разницы между доходами и расходами.

Таблица 3 – Порядок заполнения декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Код (наименование) строки	Порядок заполнения
ИНН (идентификационный номер налогоплательщика)	При указании ИНН организации, состоящего из десяти знаков, в первых двух ячейках зоны из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", следует проставить нули (00). для индивидуального предпринимателя ИНН указывается в соответствии со Свидетельством о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 09-2-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178; Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-7, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц"
КПП (код причины постановки на учет в налоговом органе)	Указываются согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-7, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц"
Вид документа	(1 - первичный, 3 - корректирующий). В

	реквизите титульного листа "Вид документа" проставляется код 3 (корректирующий) с указанием через дробь номера, отражающего, какая по счету декларация, с учетом внесенных изменений и дополнений, представляется налогоплательщиком в налоговый орган (например: 3/1, 3/2, 3/3 и т.д.).
Полное наименование организации	Указанное в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), а в случае подачи декларации индивидуальным предпринимателем - его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность).
Избранный объект налогообложения	Указывается путем проставления знака "V" в соответствующей ячейке)
Основной государственный регистрационный номер (ОГРН)	В соответствии со Свидетельством о государственной регистрации юридического лица (форма N P51001) или Свидетельством о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 г. (форма N P57001), утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.06.2002 N 439 "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей"
Основной государственный регистрационный номер (ОГРНИП) индивидуального предпринимателя	В соответствии со Свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма N P61001) или Свидетельством о внесении в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 г. (форма N P67001), утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 439 "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной

	регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей"
Подписи руководителя и главного бухгалтера организации.	Фамилия, имя, отчество названных лиц указываются полностью и проставляется дата подписания декларации.
Строки 010 и 040	Код бюджетной классификации Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации о бюджетной классификации.
Строки 020 и 050	Код Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления ОК 019-95 по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя)
Строка 030	Сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате за налоговый (отчетный) период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 130 раздела 2 декларации. В случае если по итогам налогового периода у налогоплательщика возникает обязанность произвести уплату минимального налога, то по коду строки 030 указывается сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период. Значение показателя по данному коду строки в этом случае соответствует значению показателя по коду строки 150 раздела 2 декларации.
Строка 060	Сумма налога к уменьшению за налоговый (отчетный) период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 140 раздела 2 декларации.
Строка 010 (в графах 3 и 4)	Указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый (отчетный) период доходов от реализации, определяемых в соответствии со статьей 249 Кодекса, а также внереализационных доходов, определяемых в соответствии со статьей 250 Кодекса. При этом в сумму внереализационных доходов не включается сумма полученных дивидендов,

	<p>если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями статей 214 и 275 Кодекса.</p> <p>Доходы, предусмотренные статьей 251 Кодекса, налогоплательщиком по коду строки 010 не отражаются.</p>
Строка 020 (графа 4)	Указывается сумма произведенных налогоплательщиком за налоговый (отчетный) период расходов, определяемых в порядке, установленном статьей 346.16 Кодекса.
Строка 030 (графа 4)	Сумма разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.
Строка 040 (графа 4)	Указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый (отчетный) период доходов, уменьшенных на сумму произведенных им за налоговый (отчетный) период расходов, а также на сумму разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке единого налога (код строки 010 - код строки 020 - код строки 030). Отрицательное значение по коду строки 040 графы 4 не отражается.
Строка 041 (графа 4)	Сумма полученных налогоплательщиком за налоговый (отчетный) период убытков ((код строки 020 + код строки 030) - код строки 010). Отрицательное значение по коду строки 041 графы 4 не отражается.
Строка 050 (графа 4)	Указывается сумма убытка, полученного налогоплательщиком в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая (но не более чем на 30 процентов) налоговую базу за налоговый период по коду строки 040.
Строка 060 (в графах 3 и 4)	Налоговая база для исчисления налога. В графе 3 по данному коду строки указывается значение показателя по коду строки 010; в графе 4 - сумма разницы между значениями показателей по кодам строк 040 и 050.

Строка 080 (в графах 3 и 4)	Сумма исчисленного за налоговый (отчетный) период налога (код строки 060 x код строки 070). При получении по итогам налогового (отчетного) периода убытков (код строки 041 (графа 4)) по коду строки 080 (графа 4) налогоплательщиком проставляется прочерк.
Строка 100 (графа 4)	Указывается сумма исчисленного за налоговый период минимального налога (код строки 010 x код строки 090). В случае, если за налоговый период по коду строки 080 (графа 4) отсутствует значение показателя (проставлен прочерк) либо указанное по данному коду строки значение показателя окажется меньше значения показателя, указанного по коду строки 100 (графа 4), то значение показателя по коду строки 100 (графа 4) отражается по коду строки 150 (графа 4).
Строка 110 (графа 3)	Указывается сумма уплаченных за налоговый (отчетный) период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение налогового (отчетного) периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая (но не более чем на 50 процентов) сумму исчисленного налога, указанную по коду строки 080.
Строка 120 (в графах 3 и 4)	Указывается сумма исчисленного за предыдущие отчетные периоды налога (сумма кодов строк 130 - сумма кодов строк 140 данного раздела деклараций за предыдущие отчетные периоды).
Строка 130 (в графах 3 и 4)	Указывается сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового (отчетного) периода (по графе 3 - (код строки 080 - код строки 110 - код строки 120)); (по графе 4 - (код строки 080 - код строки 120)). Отрицательное значение по коду строки 130 не отражается. Значение показателя по коду строки 130 указывается по коду строки 030 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период. Если по итогам налогового периода у

	<p>налогоплательщика возникает обязанность произвести уплату минимального налога (значение показателя по коду строки 100 (графа 4) превышает значение показателя по коду строки 080 (графа 4)), то по коду строки 130 (графа 4) проставляется прочерк.</p>
<p>Строка 140 (в графах 3 и 4)</p>	<p>Указывается сумма налога к уменьшению за налоговый (отчетный) период (по графе 3 - (код строки 120 - (код строки 080 - код строки 110)); (по графе 4 - (код строки 120 - код строки 080)). Отрицательное значение по коду строки 140 не отражается.</p> <p>Если по итогам налогового периода у налогоплательщика возникает обязанность произвести уплату минимального налога (значение показателя по коду строки 100 (графа 4) превышает значение показателя по коду строки 080 (графа 4)), то по коду строки 140 (графа 4) указывается значение показателя по коду строки 120 (графа 4).</p> <p>Значение показателя по коду строки 140 указывается по коду строки 060 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период.</p>
<p>Строка 150 (графа 4)</p>	<p>Указывается сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период (код строки 100 (графа 4) данного раздела декларации за налоговый период). Минимальный налог уплачивается только в случае превышения значения показателя по коду строки 100 (графа 4) над значением показателя по коду строки 080 (графа 4) декларации за налоговый период.</p> <p>Значение показателя по коду строки 150 указывается по коду строки 030 раздела 1 декларации за налоговый период.</p>

## 2. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА «ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЁННЫЙ ДОХОД»

### 2.1 Общие характеристики единого налога на вменённый доход

Понятие Единого Налога на вмененный доход впервые введено на территории РФ федеральным законом № 148-ФЗ от 31.07.1998 г. «О Едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». Введение единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для определенных видов деятельности можно рассматривать как один из важных этапов в качественном совершенствовании и развитии налоговой системы Российской Федерации. Реализация названного положения Налогового кодекса предполагает существенное повышение эффективности налогообложения и, в первую очередь, в сферах деятельности, в которых преобладают налично-денежные расчеты.

Таблица 4 - Основные понятия, используемые для характеристики ЕНВД

Нормативная база	Вторая часть Налогового кодекса Российской Федерации гл. 26.3
Плательщики	Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность на территории субъекта РФ, в котором введен единый налог
Отношение к налоговой системе	Специальный налоговый режим
Объект налога	Вменённый доход налогоплательщика
Ставка налога	15% от вменённого дохода
Налоговая база	Величина вменённого дохода, рассчитанная как произведение базовой доходности по определённому виду деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности
Базовая доходность	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
Корректирующие коэффициенты базовой	Коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской

доходности	деятельности , облагаемой единым налогом
К 1	К <sub>1</sub> - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который 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 существования 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-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности (Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 16 августа 2005 г. N 03-11-04/3/55 "О порядке применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности")
Налоговый период	Квартал
Порядок уплаты налога	Не позднее 25 числа первого месяца следующего налогового периода. Сумма налога уменьшается на величину взносов на обязательное пенсионное страхование, причём сумма не может быть уменьшена более чем на 50%.

Единый налог на вмененный доход - налог, размер которого исчисляется в зависимости от вмененного дохода, оцениваемого по физическим показателям, характеризующим возможности плательщика (размер занимаемой площади, количество посадочных мест, численность работников и т.п.) и влияющим на потенциальную доходность бизнеса.

В соответствии с нормами законодательства, Единый налог на вмененный доход это специальный режим налогообложения для определенных видов деятельности. Устанавливается и вводится в действие нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Законодательно установлены виды деятельности в отношении которых применяется ЕНВД:

1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

2) оказания ветеринарных услуг;

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

4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей главы оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещения рекламы на транспортных средствах;

12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров;

13) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

На уплату единого налога не переводятся:

1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. 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 №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, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

3) индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с главой 26\_2 НК РФ на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой

частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;

5) организации и индивидуальные предприниматели, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

Перевод на уплату ЕНВД обусловлен рядом обстоятельств, вытекающих из действующего налогового законодательства и негативной практики уплаты налогов отдельными (в основном малыми) хозяйствующими структурами.

Во-первых, действующая система налогообложения громоздка, содержит большое количество налогов с разными объектами налогообложения, что создает сложности в расчетах хозяйствующих субъектов с бюджетом и в осуществлении предпринимательской деятельности.

Во-вторых, существуют некоторые сферы предпринимательской деятельности, в которых учет доходов и контроль за полнотой уплаты налогов затруднены. Это в основном сферы деятельности, применяющие налично-денежные расчеты, например торговля, оказание услуг населению.

Этот налог по-прежнему остается обязательным, и выбирать: переходить на его уплату или нет, — налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, перечисленные в главе 26.3 НК РФ (при условии что эти виды деятельности выделены местными законодательными актами, как подлежащие переводу на ЕНВД), не смогут.

Согласно ст. 346.26 НК РФ система обложения ЕНВД вводится региональными законодательными актами и применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

## **2.2 Порядок постановки на учёт в налоговых органах плательщиков ЕНВД**

Порядок постановки на учёт регламентируется письмом Минфина РФ от 01.10.2007 N 03-11-02/249. Не позднее 5 дней с начала осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщики ЕНВД обязаны подать в налоговые органы (направить по почте с уведомлением о вручении) заявление о постановке на учет по установленным формам.

Постановка на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД, осуществляющего предпринимательскую деятельность (подлежащую переводу на данный налоговый режим) на территории нескольких районов Москвы и Санкт-Петербурга, или городских округов, на территории которых действуют разные налоговые инспекции, производится в налоговом органе, на подведомственной территории которого находится место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет. Налогоплательщики, осуществляющие: развозную, разносную торговлю; распространение и (или) размещение наружной рекламы; распространение и (или) размещение рекламы на автобусах, трамваях, троллейбусах, автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах; оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, встают на учет в налоговом органе по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). Установлен перечень документов, которые должны быть приложены к заявлению (Письмо ФНС РФ от 19.10.2007 N СК-6-09/798@).

Таблица 5- Перечень документов, необходимых для постановки на учёт в налоговых органах плательщиков ЕНВД

Наименование документа	Примечание
заявление о постановке на учет организации	по месту осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход
свидетельства о постановке на учет в	по форме, установленной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным

налоговом органе	по контролю и надзору в области налогов и сборов;
свидетельства о государственной регистрации юридического лица	по форме N P51001 или свидетельства о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 года по форме N P57001, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 года N 439 "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей"

### 2.3 Заполнение декларации по ЕНВД

Налоговая декларация по ЕНВД для отдельных видов деятельности за 2007 год (далее - декларация) заполняется налогоплательщиками, осуществляющими предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории муниципальных районов, городских округов, федеральных городов Москвы и Санкт-Петербурга.

Декларация по ЕНВД представляется налогоплательщиками в налоговые органы по итогам налогового периода не позднее 20 числа первого месяца следующего налогового периода.

Декларация по ЕНВД может быть представлена в электронном виде в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169 (зарегистрирован в Минюсте России 16 мая 2002 г., регистрационный N 3437; "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 21, 27 мая 2002 г.; "Российская газета", N 89, 22 мая 2002 г.).

Декларация по ЕНВД заполняется шариковой или перьевой ручкой черным либо синим цветом. Возможна распечатка декларации на принтере.

В каждой строке указывается только одно значение показателя. В случае отсутствия каких-либо значений показателей, предусмотренных декларацией, в строке проставляется прочерк.

Для исправления ошибок необходимо перечеркнуть неверное значение показателя, вписать правильное значение и проставить подписи должностных лиц организации подписывающих декларацию, заверив их печатью организации с указанием даты исправления, или подпись индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления. Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Декларация по ЕНВД имеет сквозную нумерацию страниц.

В верхней части каждой заполняемой страницы декларации проставляется идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП) организации или ИНН индивидуального предпринимателя, в порядке, определяемом разделом II "Порядок заполнения титульного листа" настоящего Порядка, а также порядковый номер страницы.

Все значения количественных показателей декларации указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 копеек (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 копеек (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы). Значения корректирующего коэффициента К2 округляется до третьего знака после запятой. Значение коэффициента К1 указываются без округления.

Таблица 6- Требования к заполнению декларации по ЕНВД

Реквизит	Порядок заполнения
Титульный лист, стр. 001	
ИНН, КПП	ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", в первых двух ячейках следует проставить нули (00). согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством

	Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-7, утвержденной приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц"
КПП по месту нахождения обособленного подразделения	Согласно Уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения его обособленного подразделения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-8, утвержденной приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или согласно Уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица по форме N 09-1-3, утвержденной приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178;
КПП по месту осуществления деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход,	На основании Уведомления о постановке на учет организации - налогоплательщика единого налога на вмененный доход в налоговом органе по месту осуществления деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход по форме N 9-ЕНВД-3, утвержденной приказом МНС России от 19 декабря 2002 г. N БГ-3-09/722 "Об утверждении форм документов и порядка постановки на учет налогоплательщиков единого налога на вмененный доход в налоговых органах по месту осуществления предпринимательской деятельности" (зарегистрирован в Минюсте России 8 января 2003 г., регистрационный N 4097; "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 9, 3 марта 2003 г.; "Российская газета", N 9, 18 января 2003 г.);
Для иностранной организации:	ИНН и КПП по месту нахождения отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, указываются на основании Свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по форме N 2401ИМД, или Информационного письма об учете в налоговом органе отделения иностранной организации по форме N 2201И, утвержденных приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций"
Для индивидуального предпринимателя	ИНН указывается в соответствии со Свидетельством о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 12-2-4, утвержденной приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или по форме N 09-2-2, утвержденной приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178;
Вид документа	(1 - первичный, 3 - корректирующий).
Налоговый период, за	Номер квартала и отчетный год;

который представлена декларация	
Полное наименование российской организации	Соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), либо полное наименование отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, а в случае подачи декларации индивидуальным предпринимателем - указывается его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность);
Основной государственный регистрационный (ОГРН) организации номер	В соответствии со Свидетельством о государственной регистрации юридического лица (форма N P51001), или Свидетельством о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 года (форма N P57001), утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 439 "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 26, ст. 2586; 2003, N 7, ст. 642, N 43, ст. 4238; 2004, N 10, ст. 864) (далее - постановление Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 439);
Основной государственный регистрационный (ОГРНИП) индивидуального предпринимателя номер	В соответствии со Свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма N P61001), или Свидетельством о внесении в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 г. (форма N P67001), утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 439;
Подписями руководителя и главного бухгалтера организации	При этом фамилия, имя, отчество названных лиц указываются полностью, и проставляется дата подписания декларации. В случае отсутствия в организации главного бухгалтера достоверность и полнота сведений, указанных в декларации, подтверждаются подписью бухгалтера, осуществляющего ведение в организации бухгалтерского учета, либо руководителя специализированной организации (централизованной бухгалтерии) или бухгалтера-специалиста, осуществляющих на договорных началах ведение в организации бухгалтерского учета. Если бухгалтерский учет ведется лично руководителем организации, то по строке "Главный бухгалтер" проставляется подпись руководителя организации.
Раздел 1 "Сумма единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика" декларации по ЕНВД	
Строка 010	Код бюджетной классификации Российской

	Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации о бюджетной классификации, по которому подлежит зачислению сумма налога, указанная по строке 030 раздела 1 декларации по ЕНВД.
Строка 020	Код административно-территориального образования, на территории которого осуществляется предпринимательская деятельность, облагаемая единым налогом на вмененный доход, в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО). В случае, если код конкретного административно-территориального образования менее 11 знаков, данный код следует отражать в отведенном для него поле декларации, начиная с первой ячейки. В ячейках, оставшихся пустыми, указываются нули (00);
Строка 030	Сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 040 раздела 3.1 декларации.
IV. Порядок заполнения раздела 2 "Расчет единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" декларации по ЕНВД	
Заполняется налогоплательщиком отдельно по каждому виду осуществляемой им предпринимательской деятельности.	
При осуществлении налогоплательщиком одного и того же вида предпринимательской деятельности в нескольких отдельно расположенных местах, раздел 2 декларации заполняется отдельно по каждому месту осуществления такого вида предпринимательской деятельности (каждому коду (ОКАТО)).	
Строка 010	Код вида осуществляемой налогоплательщиком предпринимательской деятельности, по которому заполняется данный раздел (в соответствии с приложением N 2 к настоящему Порядку).
Строка 020	Полный адрес места осуществления вида предпринимательской деятельности, указанного по коду строки 010
Строка 030	Код административно-территориального образования в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО). В случае, если код конкретного административно-территориального образования менее 11 знаков, данный код следует отражать в отведенном для него поле Декларации, начиная с первой ячейки. В ячейках, оставшихся пустыми, указываются нули.
Строка 040	Значение базовой доходности на единицу физического показателя в месяц
Строки 050 - 070	Значения физического показателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности в каждом месяце налогового периода.
Строка 080	Значение коэффициента-дефлятора К1, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде.

Строка 090	Значение корректирующего коэффициента базовой доходности K2, учитывающего 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-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.
Строка 100	Налоговая база (величина вмененного дохода) за налоговый период по соответствующему коду вида предпринимательской деятельности (сумма значений показателей по кодам строк 110 - 130).
Строка 110 - 130	Налоговая база (величина вмененного дохода) за каждый календарный месяц налогового периода (произведение значений показателей по кодам строк 040, 050 (или 060 или 070), 080, 090).
Строка 140	Сумма исчисленного за налоговый период единого налога на вмененный доход по соответствующему коду вида предпринимательской деятельности (значение показателя по коду строки 100 x 15 /100).
<b>V. Порядок заполнения раздела 3 "Расчет суммы единого налога на вмененный доход за налоговый период" декларации по ЕНВД</b>	
Строка 010	Сумма исчисленного за налоговый период единого налога на вмененный доход (сумма значений показателя по коду строки 140 всех заполненных разделов 2 декларации по ЕНВД).
Строка 020	Сумма уплаченных за налоговый период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование работников, занятых в сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход, и (или) страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальным страхователем за свое страхование.
Строка 030	Сумма выплаченных в течение налогового периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности работникам, занятым в сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход.
Строка 040	Сумма страховых взносов и пособий по временной нетрудоспособности (код строки 020 + код строки 030), уменьшающая (но не более чем на 50%) сумму исчисленного единого налога на вмененный доход (код строки 010).

Строка 050	Общая сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период (код строки 010 - код строки 040).
VI. Порядок заполнения раздела 3.1 "Сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период" декларации по ЕНВД	
Раздел 3.1 декларации заполняется отдельно по каждому коду ОКАТО, указанному по коду строки 030 всех заполненных разделов 2 декларации.	
Строка 010	Указывается код ОКАТО, по которому заполняется раздел 3.1 декларации.
Строка 020	Указывается налоговая база, исчисленная по всем кодам ОКАТО. Значение данного показателя определяется как сумма значений кодов строк 100 всех заполненных разделов 2 декларации.
Строка 030	Налоговая база, исчисленная по коду ОКАТО, указанному по коду строки 010. Значение показателя по данному коду строки определяется как сумма значений показателя по коду строки 100 всех разделов 2 декларации, заполненных по коду ОКАТО, указанному по коду строки 010.
Строка 040	Сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате за налоговый период по коду ОКАТО, указанному по коду строки 010. Значение данного показателя определяется как произведение результата от соотношения значения показателя по коду строки 030 к значению показателя по коду строки 020 данного раздела декларации и значения показателя по коду строки 050 раздела 3 декларации ((код стр. 050 / код стр. 040) X код стр. 050 раздела 3 декларации).

## 2.5 Ведение отдельного учёта при ЕНВД и общем режиме налогообложения

Применение двух режимов налогообложения (общего и ЕНВД) влечет необходимость ведения отдельного учета имущества, доходов и расходов. Нормативными документами не установлена методика ведения такого учета, а значит, ее надо разработать и утвердить приказом об учетной политике. На примере торговой организации рассмотрим, как можно распределять доходы, расходы и имущество, которые одновременно относятся к деятельности, облагаемой и общеустановленными налогами (оптовая торговля), и ЕНВД (розница).

Обязанность ведения отдельного учета имущества, обязательств и хозяйственных операций для налогоплательщиков, осуществляющих наряду с предпринимательской деятельностью, облагаемой ЕНВД, и иные виды предпринимательской деятельности, установлена п. 7 ст. 346.26 НК РФ.

Одним из способов обеспечения отдельного учета доходов, расходов и имущества, относящихся к деятельности, облагаемой и не облагаемой ЕНВД, является применение организацией в бухгалтерском учете субсчетов второго порядка.

Исходя из особенностей формирования налоговой базы по отдельным налогам (НДС, ЕСН, налог на прибыль, налог на имущество), закрепленных в соответствующих главах Налогового кодекса РФ, налогоплательщику необходимо разработать методику ведения отдельного учета по видам деятельности применительно к каждому налогу.

#### **Для вычета по НДС**

Налогоплательщик должен четко разграничить, какие приобретенные товары (работы, услуги) будут использованы для деятельности, облагаемой НДС, а какие не будут. Если товары (работы, услуги) используются в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость, то НДС по ним можно принять к вычету; если единым налогом на вмененный доход – то НДС к вычету не принимается и учитывается в стоимости товаров (работ, услуг).

По товарам (работам, услугам), основным средствам и нематериальным активам, которые относятся к двум режимам налогообложения, НДС надо распределять исходя из пропорции. Она определяется как стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), к общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период. Распределять НДС надо в том налоговом периоде, когда сумма налога предъявлена продавцом, то есть отражена на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», независимо от того,

когда товар будет фактически использован в деятельности. Налоговые органы считают, что для обеспечения сопоставимости показателей при расчете пропорции стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав нужно брать без учета НДС. Эту точку зрения поддерживает и Минфин РФ.

### **Пример 1.**

Стоимость отгруженных товаров за III кв. 2007 г. составила в оптовой торговле 684 400 руб. (в том числе НДС – 104 400 руб.), в розничной торговле – 630 000 руб. Налоговый период по НДС – квартал. Общая стоимость отгруженных товаров без учета НДС за III кв. 2007 г. составила 1 210 000 руб. (684 400 руб. – 104 400 руб. + 630 000 руб.). Стоимость приобретенных в III кв. 2007 г. товаров (работ, услуг), подлежащих распределению (например, канцтоваров, аренды офиса, склада), равна 177 000 руб. (в том числе НДС – 27 000 руб.).

По оптовой торговле доля отгруженных товаров в общем объеме отгрузки по организации составила 47,9%  $((684\,400 \text{ руб.} - 104\,400 \text{ руб.}) / 1\,210\,000 \text{ руб.} \times 100)$ .

НДС к вычету по данным расходам – 12 933 руб.  $(27\,000 \text{ руб.} - 47,9\%)$ .

НДС, включаемый в стоимость «общехозяйственных» расходов, – 14 067 руб.  $(27\,000 \text{ руб.} - 12\,933 \text{ руб.})$ .

Указанный подход не применяется к товарам, которые можно однозначно отнести к конкретному виду деятельности, облагаемому или ЕНВД, или общеустановленными налогами. Иногда в момент оприходования товаров организация еще не знает, в какой деятельности они будут использоваться. В таком случае налогоплательщику необходимо принять решение о порядке применения вычетов по НДС с учетом требований гл. 21 НК РФ в зависимости от особенностей своей деятельности. Данное решение может быть основано, например, на фактических результатах работы за предыдущий период или на объемах планируемых продаж. Причем подтвердить намерение использования

товаров в определенном виде деятельности можно путем ведения по счетам 41 «Товары» и 19 «НДС по приобретенным ценностям» субсчетов по оптовой и розничной торговле. И если в каком-то налоговом периоде окажется, что товар, по которому НДС был принят к вычету, фактически реализован в розницу, переведенную на ЕНВД, то фирме надлежит восстановить входной налог. Сумма НДС по таким товарам отражается в строке 170 декларации по НДС в том периоде, в котором они проданы в розницу, и учитывается в составе расходов, относящихся к ЕНВД.

### **Для целей исчисления ЕСН**

Плательщики ЕНВД освобождены от уплаты ЕСН. При совмещении двух режимов налогообложения необходимо разграничивать выплаты, производимые в рамках деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, от выплат, производимых в рамках деятельности, облагаемой общеустановленными налогами. Выделить выплаты сотрудникам, занятым только в одном виде деятельности организации, несложно. В то время как суммы выплат, начисленные административно-управленческому и вспомогательному персоналу, занятому в нескольких видах деятельности, невозможно распределить с помощью прямого расчета. В данном случае расчет производится пропорционально размеру выручки, полученной от деятельности, облагаемой общеустановленными налогами, в общей сумме выручки по организации. Причем для расчета пропорции выручка берется за каждый месяц отдельно, несмотря на то что налоговая база по ЕСН считается нарастающим итогом с начала года до окончания соответствующего месяца (года). Рассчитанные таким образом суммы выплат и вознаграждений, относящиеся к общему режиму налогообложения, суммируются за каждый месяц, формируя величину налоговой базы по ЕСН, накопленную нарастающим итогом с начала года.

Рассмотрим применение приведенного порядка на примере расчета ЕСН за 9 месяцев 2007 г.

Таблица 7 – Показатели выручки

Период	Выручка от розничной торговли (ЕНВД), руб.	Выручка от оптовой торговли (общий режим без НДС) (руб)	Общий объём выручки (без учёта НДС) (руб)
Январь	350000	80000	430000
Февраль	400000	120000	520000
Март	250000	50000	300000
Апрель	200000	70000	270000
Май	220000	90000	310000
Июнь	380000	140000	520000
Июль	260000	160000	420000
Август	180000	200000	380000
Сентябрь	190000	220000	410000

Допустим, заработная плата работников административно-управленческого персонала составляет 30 000 руб. в месяц (за квартал – 90 000 руб.). Расчет будет следующий.

Таблица 8- Расчёт налоговой базы по УСН

Период	Удельный вес выручки, полученной от деятельности, облагаемой по общему режиму, в общей сумме выручки (%)	Налоговая база по ЕСН (руб.)
Январь	18,6 (80000/430000*100%)	5580 ( 30000 *18,6%)
Февраль	23,1	6930
Март	16,7	5010
1 квартал		17520
Апрель	25,9	7770
Май	26	8700
Июнь	26,9	8070
1-е полугодие		42060
Июль	38,1	11430
Август	52,6	15780
Сентябрь	53,7	16110
9 месяцев		85380

Информация о произведенных начислениях отражается в индивидуальных и сводных карточках учета выплат, показатели которых взаимосвязаны с формами расчетов авансовых платежей (деклараций) по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Как разъяснил Минфин РФ в Письме от 15.02.2006 № 03-05-02-04/15, право на использование регрессивной шкалы тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется путем их начисления с применением регрессивных тарифов к общей сумме выплат и вознаграждений физических лиц по всем видам деятельности, что соответствует положениям Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».

Величина взносов в Пенсионный фонд рассчитывается исходя из общей суммы выплат работнику с последующим разделением по видам деятельности на основе исчисленной пропорции. При расчете ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет, налоговый вычет применяется в сумме страховых взносов, начисленных за тот же период на выплаты в пользу работников, производимые в рамках деятельности, по которой применяется общий режим налогообложения. В части выплат, относящихся к деятельности, облагаемой ЕНВД, суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование уменьшают сумму единого налога, но не более чем на 50%.

Что касается различных пособий административным работникам, в частности пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, на оплату дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами, то расходы на их выплату учитываются при расчете ЕСН исходя из вышеописанной пропорции. А расходы, размер которых не зависит от суммы заработной платы работника (например, единовременные пособия при рождении ребенка, пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста

полтора лет, оплата путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и т. п.), учитываются при исчислении ЕСН в полной сумме .

### **Для целей налогообложения прибыли**

При распределении расходов между видами деятельности, которые облагаются по общему режиму налогообложения или единым налогом на вмененный доход, нужно исходить из того, что расходы организации в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности .

Следует принимать во внимание, что налоговым периодом по ЕНВД признается квартал, а по налогу на прибыль – календарный год. Доходы организации учитываются нарастающим итогом с начала года, значит, также должны учитываться и расходы, подлежащие распределению между видами деятельности, подпадающими под разные режимы налогообложения (налог на прибыль и ЕНВД).

В Налоговом кодексе закреплён общий принцип учета доходов и расходов нарастающим итогом, но способ формирования данных величин нормативно не установлен. Поэтому, по мнению автора, чтобы избежать искажения налоговой базы по налогу на прибыль и другим налогам, удельный вес доходов и расходов следует определять за каждый месяц отдельно, основываясь на способе построения учетного процесса, предполагающего достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации. Сумма полученных ежемесячных итогов будет формировать величину доходов и расходов для определения налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период нарастающим итогом с начала года. Этот подход позволит получить достоверные показатели полученных доходов и соответствующих им расходов. Например, при таком расчете сумма расходов

на оплату труда и налоговая база по ЕСН будут совпадать. Применяемый метод нужно обязательно закрепить в учетной политике организации.

### **Для расчета налога на имущество организаций**

Для раздельного учета имущества целесообразно открыть субсчета к счету 01 «Основные средства в организации» исходя из использования основных средств в конкретном виде деятельности. Например, на субсчете 01-1-1 будут отражены только те объекты, которые используются в «общережимной» деятельности. На субсчете 01-1-2 – только то, что используется для деятельности, облагаемой ЕНВД. На субсчете 01-1-3 будет отражаться имущество, занятое в двух видах деятельности.

Налог на имущество необходимо начислять со всех объектов основных средств, за исключением тех, которые используются в деятельности, облагаемой ЕНВД. Трудности возникают, когда имущество «работает» во всех видах деятельности (отражается на субсчете 01-1-3). Его стоимость для расчета налога следует определять пропорционально сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг), полученной в процессе «общережимной» деятельности, в общей сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг) организации.

Поскольку налоговая база по налогу на имущество формируется по данным бухгалтерского учета, то и при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) принимается показатель «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)», отражаемый в «Отчете о прибылях и убытках» (форма № 2).

Рассмотренный порядок распределения доходов, расходов и имущества может применяться не только при осуществлении торговых операций. Многопрофильные организации, деятельность которых облагается и общими налогами, и ЕНВД, тоже могут воспользоваться вышеизложенными рекомендациями. Ввиду того что отсутствуют четкие нормы налогового

законодательства по методике ведения раздельного учета, организация может все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толковать в свою пользу. Воспользовавшись правом определения способа расчета показателей и закрепив выбранную методику в учетной политике, применение налогоплательщиком собственного расчета является вполне законным, оправданным и целесообразным.

### 3. ТРЕБОВАНИЯ К ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ-СЕЛЬХОЗПРОИЗВОДИТЕЛЯМИ, ПРИМЕНЯЮЩИМИ СПЕЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ

#### 3.1 Основные характеристики единого сельскохозяйственного налога

К одной из категорий налогоплательщиков, применяющих специальный налоговый режим, относятся сельхозпроизводители. Применение данного налогового режима регламентируется главой 26.1 НК РФ. Суть такой системы налогообложения заключается в том, что сельскохозяйственным товаропроизводителям представляется возможность вместо определенного набора общих налогов уплачивать единый, обладающий своим набором элементов, налог.

Таблица 9– Основные характеристики ЕСХН

Налоговый период	Календарный год
Отчётный период	Полугодие
Налоговая база	Доходы минус расходы
Налоговая ставка	6%
Порядок исчисления	Налоговая база* налоговая ставка
Срок уплаты авансовых платежей	Не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчётного периода
Срок предоставления декларации по итогам налогового периода	Не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом

Перечни налогов, уплату которых заменяет единый сельскохозяйственный налог для организаций и индивидуальных предпринимателей перечислены в следующей таблице.

-Таблица 10- Перечень налогов, от которых освобождаются плательщики единого сельскохозяйственного налога

Для индивидуальных предпринимателей	Для организаций
Налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности за исключением доходов,	Налог на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого по налоговым ставкам для доходов в

облагаемых по иным ставкам).	виде дивидендов и долговых обязательств.
Налог на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и ТК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации)	Налог на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и ТК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации)
Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности)	Налог на имущество организаций
Единый социальный налог	Единый социальный налог

Таблица 11- Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, не освобождаются от обязанностей

Перечень налогов и сборов		
Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	Уплата налогов, в соответствии с иными режимами налогообложения	Уплата налогов в качестве налогового агента

И организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с Федеральным законом "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ. При этом следует помнить о том, что поскольку организации являются плательщиками единого сельскохозяйственного налога и не являются плательщиками налога на прибыль, то есть не формируют налоговую базу по налогу на прибыль организаций, то на них не распространяется п. 3 ст. 236 НК РФ, поэтому оплата телефонных переговоров, носящих неслужебный характер, будет облагаться страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в установленном порядке по тарифам, определенным в статьях 22 и 33

Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2005 г. N 03-05-02-04/183).

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей не освобождает организации и индивидуальных предпринимателей от уплаты налогов и сборов, предусмотренных общим режимом налогообложения, т.е. от платежей, не содержащихся в приведенных выше перечнях (например, от уплаты госпошлин, платы за пользование водными объектами, транспортного налога, земельного налога и т.д.).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, не освобождаются от исполнения предусмотренных НК РФ обязанностей налоговых агентов.

Таблица 12- Характеристика сельхозпроизводителей

Организации и индивидуальные предприниматели	Градо- и посёлкообразующие российские рыбохозяйственные организации
Производят сельскохозяйственную продукцию	Численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта
Осуществляют её первичную и последующую (промышленную) переработку	Эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации
Реализуют эту продукцию	Объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических

	ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70 процентов общего объема реализуемой ими продукции.
В общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведённой продукции, включая продукцию её первичной переработки, произведённую из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов	Зарегистрирован в качестве юридического лица
Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации», у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем объёме доходов не менее 70 процентов	

### **3.2 Условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога**

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога осуществляется добровольно (ст.346.1 НК РФ). Для перехода на уплату единого налога для сельхозпроизводителей необходимо выполнение следующих пяти условий.

Таблица 14 - Условия перехода на уплату ЕСХН

По итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведённой ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведённую ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов (доходы от реализации определяются по правилам только ст.249 НК РФ)	Не занимаются производством подакцизных товаров	Не осуществляют предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса
		Не являются бюджетными учреждениями

Для того, чтобы перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, сельскохозяйственный товаропроизводитель должен подать соответствующее заявление в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственный товаропроизводитель переходит на уплату единого сельскохозяйственного налога, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства).

При этом сельскохозяйственные товаропроизводители в заявлении о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога указывают данные о доле дохода от реализации, произведённой ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы (включая продукцию первичной переработки, произведённую ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы) в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

В случае, если на уплату единого сельскохозяйственного налога желает перейти вновь созданная организация или физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, заявление может быть подано одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговом органе.

В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Формы документов необходимых для применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей утверждены Приказом МНС РФ от 28 января 2004 г. N БГ-3-22/58 (в ред. Приказа МНС РФ от 7 июля 2004 г. N САЭ-3-22/415@, Приказа ФНС России от 17 августа 2005 г. N ММ-3-22/394@):

Таблица 15-Перечень форм документов используемых при упрощённом режиме налогообложения сельхозпроизводителями

Код формы	Наименование
Форма N 26.1-1	"Заявление о переходе на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей" согласно приложению N 1 к вышеназванному Приказу (далее - Приказу)
Форма N 26.1-2	"Уведомление о возможности применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей" согласно приложению N 2 к Приказу
Форма N 26.1-3	Уведомление о невозможности применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей" согласно приложению N 3 к Приказу
Форма N 26.1-4	Уведомление об отказе от применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей" согласно приложению N 4 к Приказу
Форма N	Заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на

26.1-5	общий режим налогообложения" согласно приложению N 5 к Приказу
--------	---

### 3.3 Объект налогообложения и правила определения налоговой базы при едином сельскохозяйственном налоге

В качестве объекта налогообложения при едином сельскохозяйственном налоге ст. 346.4 НК РФ называет доходы, уменьшенные на величину расходов.

Таблица 16- Объект налогообложения

Объект налогообложения		
Доходы		Расходы
Доходы организаций	Доходы индивидуальных предпринимателей	
Нормативная база		
Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (ст. 249 НК РФ)		Предусмотренные ст. 346.5 НК РФ

Порядок определения объекта налогообложения закрепляется следующим образом. Определение и признание доходов от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, производится по правилам, предусмотренным соответствующими статьями главы 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" (ст. 346.5 НК РФ). Следует упомянуть, что перечень учитываемых доходов является открытым.

Таблица 17- Правила определения налоговой базы

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях	Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату получения доходов и дату осуществления расходов	Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены договора с учётом рыночных цен, определяемых в порядке, аналогичном порядку установленному ст. 40 НК РФ	Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода
--	--	---	--

Порядок определения и признания расходов устанавливается путем закрепления специального закрытого перечня в самой главе 26.1 НК РФ. При определении объекта доходы уменьшаются на следующие расходы:

1) расходы на приобретение основных средств (с учетом положений пункта 4 настоящей статьи);

2) расходы на приобретение нематериальных активов;

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

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

5) материальные расходы;

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

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

8) суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам, услугам);

9) суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, обеспечение мер по технике безопасности, содержание здравпунктов;

11) суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;

13) расходы на командировки, в частности на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие;

- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на аудиторские услуги;

16) расходы на опубликование бухгалтерской отчетности, а также на опубликование и иное раскрытие другой информации, если законодательством

Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять такое опубликование (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

23) суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

24) расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в подпункте 8 настоящего пункта);

25) расходы на информационно-консультативные услуги;

26) расходы на повышение квалификации кадров;

27) судебные расходы и арбитражные сборы;

28) расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба;

29) расходы на подготовку в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования специалистов для налогоплательщиков. Указанные расходы учитываются для целей налогообложения при условии, что с обучающимися в указанных

образовательных учреждениях физическими лицами заключены договоры (контракты) на обучение, предусматривающие их работу у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после окончания соответствующего образовательного учреждения;

30) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской;

31) расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, включая расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды, в том числе:

на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения;

на земельные участки, которые находятся в государственной или муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства;

32) расходы на приобретение молодняка скота для последующего формирования основного стада, продуктивного скота, молодняка птицы и мальков рыбы;

33) расходы на содержание вахтовых и временных поселков, связанных с сельскохозяйственным производством по пастбищному скотоводству;

34) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

35) расходы на сертификацию продукции;

36) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

37) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством Российской Федерации) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы, а также расходы на проведение оценки имущества при определении его рыночной стоимости в целях залога;

38) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

39) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

40) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и по предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

41) расходы, связанные с участием в торгах (конкурсах, аукционах), проводимых при реализации заказов на поставку ;

42) расходы в виде потерь от падежа птицы и животных в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации.

Однако то, что признаваемые расходы перечислены в отдельном списке в главе 26.1 НК РФ, не лишает их необходимости соответствовать требованиям к расходам, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, что подтверждается прямой отсылкой в ст. 346.5 НК РФ. Перечисленные выше расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными затратами (а в случаях, предусмотренных НК РФ - убытками), осуществленными (понесенными налогоплательщиком). Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Также следует заметить, что по отдельным видам перечисленных расходов ст. 346.5 НК РФ отсылает к конкретным статьям главы 25 НК РФ, устанавливающим порядок принятия этих расходов.

Порядок принятия расходов на приобретение основных средств можно отразить следующей схемой:

Таблица 18- Порядок принятия расходов на приобретение основных средств

Характеристика основных средств	Момент принятия расходов
Приобретённые после перехода на уплату ЕСХН	Ввод основных средств в эксплуатацию
Приобретённые до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога	
В т.ч. со сроком полезного использования до трёх лет включительно	В течение первого года уплаты единого сельскохозяйственного налога
со сроком полезного использования от 3 до 15 лет включительно	В течение первого года уплаты ЕСХН-50% стоимости Второго года-30% стоимости Третьего года-20% стоимости
со сроком полезного использования свыше 15 лет	В течение 10 лет после перехода на уплату ЕСХН равными долями от стоимости основных средств

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога.

При этом в течение налогового периода расходы на приобретение основных средств принимаются равными долями с учетом положений главы 26.1 НК РФ.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" от 1 января 2002 г. N 1, в соответствии со ст. 258 НК РФ. Для тех видов

основных средств, которые не указаны в этой классификации, сроки полезного использования устанавливаются налогоплательщиками в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Расходы на приобретение нематериальных активов принимаются в порядке, предусмотренном ст. 346.5 НК РФ.

Для целей комментируемой главы датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод). Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Таким образом, устанавливается только кассовый метод определения доходов и расходов.

Расходы на приобретение основных средств, учитываемые в порядке, предусмотренном ст. 346.5, отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений НК РФ.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом под убытком в целях комментируемой главы понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.5 НК РФ.

Налогоплательщик вправе осуществить перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Вышеуказанный убыток может быть перенесен на каждый из последующих 10 лет целиком или частично.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая

база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Согласно положениям ст. 346.6 НК РФ налогоплательщики, ранее применявшие общий режим налогообложения с использованием метода начислений, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога выполняют следующие правила:

- на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщики осуществляют после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога;

- на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации (в отношении основных средств, числящихся у налогоплательщиков, оплата которых будет осуществлена после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, остаточная стоимость, определяемая в соответствии с вышеуказанным порядком, учитывается начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата такого объекта основных средств);

- не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в

доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении общего режима налогообложения;

- расходы, осуществленные налогоплательщиками после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата таких расходов была осуществлена после перехода налогоплательщиков на уплату единого сельскохозяйственного налога;

- не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в оплату расходов налогоплательщиков, если до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налогоплательщики, уплачивавшие единый сельскохозяйственный налог, при переходе на общий режим налогообложения с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если по правилам налогового учета указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы при уплате единого сельскохозяйственного налога;

2) расходы, осуществленные налогоплательщиками в период после перехода на общий режим налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления независимо от даты оплаты таких расходов.

При переходе на общий режим налогообложения в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость основных средств, определяемая исходя из их первоначальной стоимости за вычетом сумм

амортизации, исчисленной за период перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ.

При этом суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за этот период в соответствии с комментируемой главой, если они превысили суммы амортизации, исчисленные в соответствии с главой 25 НК РФ, не уменьшают остаточной стоимости основных средств на дату перехода налогоплательщиков на общий режим налогообложения, а полученная разница признается доходом в случае перехода на общий режим налогообложения.

## 4. ПРАКТИКУМ

### **4.1 Пример заполнения декларации при объекте налогообложения «доходы»**

Пример 1: ООО «Весна», находящееся на упрощенной системе налогообложения, применяет в качестве налоговой базы денежную величину доходов. Необходимо составить налоговую декларацию по авансовому платежу по налогу за 1 квартал 2007 года, если в данном

налоговом периоде были произведены хозяйственные операции, перечисленные в таблице 19.

Таблица 19 – Хозяйственные операции ООО «Весна» за 1 квартал 2007 года

в рублях

Содержание хозяйственной операции	Сумма хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Списываются по акту реализованные основные средства:			
- первоначальная стоимость	60000	01-1	01
- амортизация	10000	02	01-1
-остаточная стоимость	50000	91	01-1
2. Предъявлен счет покупателю за основные средства	70000	62	91
3. Определен финансовый результат реализации выбытия основных средств	20000	91	99
4. Начислена амортизация			
а) основных средств:			
- оборудования, зданий и сооружений основного производства	28450	20	02
- оборудования, зданий и сооружений и инвентаря вспомогательных производств	15370	23	02
- зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения	12590	26	02
б) нематериальных активов	5400	26	05
5. Акцептованы расчетные документы поставщиков материалов:			
а) покупная стоимость (учетная цена) материалов	23000	10	60

б) налог на добавленную стоимость	4600	19	60
6. Произведена оплата за материалы (включая НДС)	27600	60	51
7. Учтена сумма НДС в стоимости приобретенных материалов	4600	10	19
8. Списаны отпущенные в производство и обслуживание материалы			
а) сырье и материалы			
- в основное производство для изготовления продукции	9000	20	10-1
- во вспомогательное производство для оказания услуг	4000	23	10-1
б) покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия для производства продукции	1560	20	10-2
в) прочие материалы			
- на обслуживание подразделений основного производства	1400	25	10-6
- вспомогательным производствам	1000	23	10-6
- на обслуживание подразделений общехозяйственного назначения (заводоуправления, складов, территории)	1550	26	10-6
- на упаковку продукции	400	44	10-6
9. Начислена заработная плата:			
- рабочим основного производства	14000	20	70
- рабочим вспомогательных производств	3500	23	70
- работникам за обслуживание и управление основным производством	2000	25	70

- работникам за управлением предприятием и обслуживанием общехозяйственных подразделений	3000	26	70
- рабочим за упаковку продукции на складе	700	44	70
10 Произведены отчисления на обязательное пенсионное страхование:			
- рабочим основного производства	1960	20	69
- рабочим вспомогательных производств	490	23	69
- работникам, занятым обслуживанием и управлением основного производства	280	25	69
- работникам аппарата управления предприятия	420	26	69
- рабочих по упаковке продукции на складе	98	44	69
11. Произведены отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев:			
- рабочим основного производства	1680	20	69
- рабочим вспомогательных производств	420	23	69
- работникам, занятым обслуживанием и управлением основного производства	240	25	69
- работникам аппарата управления предприятия	360	26	69
- рабочих по упаковке продукции на складе	84	44	69
12. Произведено удержание подоходного налога с физических лиц из заработной платы	3116	70	68
13. Произведена выплата заработной платы работникам организации	20084	70	50

14. Произведены расчеты с бюджетом по НДФЛ	3116	68	51
15. Произведены расчеты по взносам на обязательное пенсионное страхование	3248	69	51
16. Произведены расчеты с внебюджетными фондами по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев	2784	69	51
17. Поступило в оплату за проданные основные средства на расчетный счет	70000	51	62
18. Списываются фактические затраты вспомогательного производства, учтенные за месяц, на затраты основного производства	24780	20	23
19. Списываются общепроизводственные расходы на затраты основного производства	3920	20	25
20. Списываются и распределяются общехозяйственные расходы на затраты основного производства	23320	20	26
21. Списана фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции	108670	43	20
22. Отгружена готовая продукция покупателям в соответствии с договорами:			
стоимость по договорным ценам, согласно выставленных счетов	160000	62	90-1
23. Получена оплата за отгруженную покупателям продукцию	160000	51	62
24. Списана себестоимость продукции, отгруженной покупателям	108670	90-2	43
25. Списываются коммерческие расходы	1282	90-2	44
26. Определен финансовый результат от реализации готовой продукции	50048	90-9	99

## 1 ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ ТИТУЛЬНОГО ЛИСТА ДЕКЛАРАЦИИ

1. Титульный лист декларации заполняется налогоплательщиками, кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

2. При заполнении данной страницы указываются:

1) для организации - ИНН и КПП, присвоенный налоговым органом по месту представления декларации. При указании ИНН организации, состоящего из десяти знаков, в первых двух ячейках зоны из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", следует проставить нули (00).

При этом ИНН и КПП по месту нахождения организации указываются согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица. В нашем случае ИНН ООО «Весна» - 2801064650, КПП – 280101001.

2) Далее указывается вид документа (1 - первичный, 3 - корректирующий). В данном примере указывается цифра 1, так как нами составляется первичная налоговая декларация.

3) Налоговый период, за который представлена декларация, и отчетный год. Нами составляется декларация по итогам 1 квартала 2007 отчетного года.

4) В следующей графе указываем полное наименование налогового органа, в который представляется декларация, и его код. В нашем примере налоговая декларация представляется в Межрайонную инспекцию ФНС по Амурской области № 1, код которой 2801.

5) Далее необходимо указать полное наименование организации, соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах. В нашем случае указываем – общество с ограниченной ответственностью «Весна».

6) Избранный объект налогообложения (указывается путем проставления знака "V" в соответствующей ячейке). В нашем примере ООО «Весна» в качестве объекта налогообложения выбирает «Доходы».

7) В графе «код вида экономической деятельности» указываем код ОКВЭД ООО «Весна» согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) – 15.51.13.

8) Необходимо указать и номер контактного телефона налогоплательщика – (416-2) 52-18-24.

9) Количество страниц, на которых составлена декларация. В нашем случае – это 3 страницы.

3. При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации организации, по строке "Руководитель" проставляется подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации. При этом указываются фамилия, имя, отчество полностью и проставляется дата подписания декларации. В нашем примере директором ООО «Весна» является Иванов Иван Иванович, а дата подписания декларации (т.к. декларацию за 1 квартал необходимо предоставить в налоговый орган до 25.04.2007 года) – 15.04.2007 г.

## 2 ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ РАЗДЕЛА 2 ДЕКЛАРАЦИИ

1. По коду строки 010 (в графе 3) указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый период доходов от реализации, определяемых в соответствии со статьей 249 Кодекса, а также внереализационных доходов, определяемых в соответствии со статьей 250 Кодекса.

ООО «Весна» за 1 квартал 2007 года был получен доход от реализации произведенной продукции в размере 160 000 рублей, а также был получен доход от реализации объекта основных средств в сумме 70 000 рублей. Таким образом, в графе 3 строки 010 указываем сумму 230 000 рублей (160 000 + 70 000).

2. Строки 020, 030, 040, 041, 050, 090, 100, 150 налоговой декларации в нашем примере не заполняются, т.к. ООО «Весна» использует в качестве объекта налогообложения «Доходы».

3. По коду строки 060 указывается налоговая база для исчисления налога. В графе 3 по данному коду строки указывается значение показателя по коду строки 010. В нашем примере указываем сумму 230 000 рублей.

4. По коду строки 080 (в графе 3) указывается сумма исчисленного за налоговый период налога (код строки 060 x код строки 070). В нашем случае сумма налога за 1 квартал 2007 составит 13 800 рублей ( $0,06 \cdot 230\,000$ ).

5. По коду строки 110 (графа 3) указывается сумма уплаченных за налоговый период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, социальное страхование от несчастных случаев на производстве, а также выплаченных работникам в течение налогового периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности.

ООО «Весна» за 1 квартал 2007 года было уплачено во внебюджетные фонды взносов на обязательное пенсионное страхование в сумме 3 248 рублей ( $1960 + 490 + 280 + 420 + 98$ ), а также взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве – 2 784 рубля ( $1680 + 420 + 240 + 360 + 84$ ). Таким образом, в графе 3 строки 110 указываем сумму 6 032 рубля ( $3\,248 + 2\,784$ ), при этом данная сумма, уменьшающая налогооблагаемую базу не превышает 50 % от суммы исчисленного налога по строке 080.

6. По коду строки 120 (в графе 3) указывается сумма исчисленного за предыдущие отчетные периоды налога (сумма кодов строк 130 - сумма кодов строк 140 данного раздела деклараций за предыдущие отчетные периоды).

В нашем примере налоговая декларация ООО «Весна» составляется за 1 квартал 2007 года, поэтому в данной строке ставится прочерк.

7. По коду строки 130 (в графе 3) указывается сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового периода и определяемая по формуле (код строки 080 - код строки 110 - код строки 120)).

Следовательно, в декларации ООО «Весна» за 1 квартал 2007 года в строке 130 будет указана следующая сумма –  $(13\,800 - 6\,032) = 7\,768$  рублей.

8. По коду строки 140 (в графе 3) указывается сумма налога к уменьшению за налоговый период, определяемая следующим образом - (код строки 120 - (код строки 080 - код строки 110)).

В нашем примере строка 140, как и строка 120 не заполняется.

### 3 ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ РАЗДЕЛА 1 ДЕКЛАРАЦИИ

1. По коду строки 010 указывается код бюджетной классификации Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации о бюджетной классификации.

В нашем примере код бюджетной классификации 000 1 05 01000 00 0000 110.

2. По коду строки 020 указывается код Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления ОК 019-95 по месту нахождения организации.

ООО «Весна» находится по адресу Амурская область, город Благовещенск, следовательно указываем код по ОКАТО 10 401 000 000.

3. По коду строки 030 указывается сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате за налоговый период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 130 раздела 2 декларации.

В нашем примере в строке 030 указываем сумму 7 768 рублей.

4. По коду строки 060 указывается сумма налога к уменьшению за налоговый период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 140 раздела 2 декларации.

Исходя из сведений раздела 2 декларации, строка 060 не заполняется, а, следовательно, и строки 040 и 050 также не заполняются.

5. Сведения, указанные в разделе 1 декларации, подтверждаются подписью руководителя ООО «Весна» Ивановым Иваном Ивановичем, а также ставится дата подписания декларации.

#### **4.2 Пример заполнения декларации при объекте «доходы-расходы»**

Пример 2: ООО «Парус», находящееся на упрощенной системе налогообложения, применяет в качестве налоговой базы денежную величину доходов, уменьшенную на величину расходов. Необходимо

составить налоговую декларацию по авансовому платежу по налогу за 1 квартал 2007 года, если в данном налоговом периоде были произведены хозяйственные операции, перечисленные в таблице 20.

Таблица 20 – Хозяйственные операции ООО «Парус» за 1 квартал 2007 года  
в рублях

Содержание хозяйственной операции	Сумма хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Акцептован счет поставщика за приобретенный объект основных средств:	18000	08	60
2. Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком основных средств	3240	19	60
3. Произведена оплата за объект основных средств	21240	60	51
4. Учтена в стоимости приобретенного объекта основных средств предъявленная поставщиком сумма НДС	3240	08	19
5. Принят к учету объект основных средств по первоначальной стоимости	21240	01	08
6. Приобретен объект основных средств с рассрочкой на 9 месяцев (выплаты производятся ежеквартально):	120000	08	60
7. Произведена оплата первого взноса за объект основных средств	40000	60	51
8. Принят к учету объект основных средств по первоначальной стоимости	120000	01	08
9. Начислена амортизация основных средств:			
- оборудования, зданий и сооружений основного производства	20000	20	02

- оборудования, зданий и сооружений и инвентаря вспомогательных производств	15700	23	02
- зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения	10200	26	02
10. Списаны отпущенные в производство и обслуживание материалы			
а) сырье и материалы			
- в основное производство для изготовления продукции	15000	20	10-1
б) прочие материалы			
- на обслуживание подразделений основного производства	5000	25	10-6
- вспомогательным производствам	3200	23	10-6
- на обслуживание подразделений общехозяйственного назначения (заводоуправления, складов, территории)	2500	26	10-6
11. Начислена заработная плата:			
- рабочим основного производства	27000	20	70
- рабочим вспомогательных производств	7000	23	70
- работникам за обслуживание и управление основным производством	20000	25	70
- работникам за управлением предприятием и обслуживанием общехозяйственных подразделений	12000	26	70
12. Произведены отчисления на обязательное пенсионное страхование:			
- рабочим основного производства	3780	20	69

- рабочим вспомогательных производств	980	23	69
- работникам, занятым обслуживанием и управлением основного производства	2800	25	69
- работникам аппарата управления предприятия	1680	26	69
13. Произведены отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев:			
- рабочим основного производства	3240	20	69
- рабочим вспомогательных производств	840	23	69
- работникам, занятым обслуживанием и управлением основного производства	2400	25	69
- работникам аппарата управления предприятия	1440	26	69
14. Произведено удержание подоходного налога с физических лиц из заработной платы	8580	70	68
15. Произведена выплата заработной платы работникам организации	57420	70	50
16. Произведены расчеты с бюджетом по НДФЛ	8580	68	51
17. Произведены расчеты по взносам на обязательное пенсионное страхование	3248	69	51
18. Произведены расчеты с внебюджетными фондами по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев	2784	69	51
20. Списываются фактические затраты вспомогательного производства, учтенные за месяц, на затраты основного производства	27720	20	23
21. Списываются общепроизводственные расходы на затраты основного производства	30200	20	25

22.Списываются и распределяются общехозяйственные расходы на затраты основного производства	27820	20	26
23.Списана фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции	154760	43	20
24.Отгружена готовая продукция покупателям в соответствии с договорами:			
стоимость по договорным ценам, согласно выставленных счетов	220000	62	90-1
25. Получена оплата за отгруженную покупателям продукцию	220000	51	62
26.Списана себестоимость продукции, отгруженной покупателям	154760	90-2	43
26.Определен финансовый результат от реализации готовой продукции	65240	90-9	99
27. Начислены проценты за полученный в октябре 2006 года долгосрочный кредит (погашение кредита 1 раз в квартал)	3146	91	67
28. Начислены проценты за полученный в октябре 2006 года долгосрочный кредит (погашение кредита 1 раз в квартал)	3146	67	51
29. Определен убыток от расходов по обслуживанию кредита в составе конечного финансового результата	3146	99	91

## 1 ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ ТИТУЛЬНОГО ЛИСТА

Порядок заполнения титульного листа аналогичен примеру, изложенному выше, но в графе «Объект налогообложения» необходимо отметить «доходы, уменьшенные на величину расходов», так как в нашем примере ООО «Парус» в качестве объекта налогообложения применяет доходы, уменьшенные на величину расходов.

## 2 ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ РАЗДЕЛА 2

1. По коду строки 010 (в графе 4) указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый период доходов от реализации, определяемых в соответствии со статьей 249 Кодекса, а также внереализационных доходов, определяемых в соответствии со статьей 250 Кодекса.

ООО «Парус» за 1 квартал 2007 года был получен доход от реализации произведенной продукции в размере 220 000 рублей. Таким образом, в графе 4 строки 010 указываем сумму 220 000 рублей.

2. По коду строки 020 (графа 4) указывается сумма произведенных налогоплательщиком за налоговый период расходов, определяемых в порядке, установленном статьей 346.16 Кодекса.

ООО «Парус» в 1 квартале 2007 года приобрело объект основных средств, следовательно в состав расходов можно принять стоимость этого имущества, но не одновременно, а равными долями поквартально в течение года в сумме 5 310 рублей (21 240/4), при этом в состав расходов стоимость имущества, приобретенного в рассрочку, включать можно только после его полной оплаты. В состав расходов также включается стоимость материалов, используемых в хозяйственной деятельности в (25 700 рублей), сумма выплаченной работникам заработной платы (57 420 рублей), взносы на обязательное пенсионное страхование (3 248 рублей), на обязательное социальное страхование от несчастных случаев (2 784 рубля) и проценты за пользование заемными средствами (3 146 рублей). Сложив перечисленные статьи расходов, в графе 4 строки 020 укажем сумму 97 608 рублей.

3. По коду строки 030 (графа 4) указывается сумма разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

В нашем примере налоговая декларация ООО «Парус» составляется за 1 квартал 2007 года, поэтому в данной строке ставится прочерк.

4. По коду строки 040 (графа 4) указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый период доходов, уменьшенных на сумму произведенных им за налоговый период расходов, а также на сумму разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке налога (код строки 010 - код строки 020 - код строки 030).

В нашем примере в строке 040 указывается сумма доходов 122 392 рубля (220 000 – 97 608).

5. По коду строки 041 (графа 4) ставится прочерк, так как ООО «Парус» в 1 квартале 2007 года был получен доход, а не убыток.

6. По коду строки 050 (графа 4) указывается сумма убытка, полученного налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах, уменьшающая (но не более чем на 30 процентов) налоговую базу за налоговый период по коду строки 040.

В нашем примере в данной строке ставим прочерк, так как в предыдущих налоговых периодах у ООО «Парус» убытков не было.

7. По коду строки 060 (в графе 4) указывается налоговая база для исчисления налога. В графе 4 по данному коду строки указывается сумма разницы между значениями показателей по кодам строк 040 и 050.

В нашем примере указываем сумму из строки 040 – 122 392 рубля.

8. По коду строки 080 (в графе 4) указывается сумма исчисленного за налоговый период налога (код строки 060 x код строки 070). В нашем случае сумма налога за 1 квартал 2007 составит 18 358,80 рублей (0,15·122 392).

9. По коду строки 100 (графа 4) указывается сумма исчисленного за налоговый период минимального налога (код строки 010 x код строки 090). Таким образом, сумма минимального налога будет равна 2 200 рублей, что меньше величины исчисленного налога, значит обязанности по уплате минимального налога у ООО «Парус» за 1 квартал не возникает.

10. Строка 110 налоговой декларации ООО «Парус» не заполняется.

11. По коду строки 120 (в графе 3) указывается сумма исчисленного за предыдущие отчетные периоды налога (сумма кодов строк 130 - сумма кодов строк 140 данного раздела деклараций за предыдущие отчетные периоды).

В нашем примере налоговая декларация ООО «Парус» составляется за 1 квартал 2007 года, поэтому в данной строке ставится прочерк.

12. По коду строки 130 (в графе 4) указывается сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового периода, определяемая по формуле (код строки 080 - код строки 120).

Следовательно, в декларации ООО «Парус» за 1 квартал 2007 года в строке 130 будет указана сумма 18 358,80 рублей.

13. По коду строки 140 (в графе 4) указывается сумма налога к уменьшению за налоговый период, определяемая по формуле (код строки 120 - код строки 080). В нашем для ООО «Парус» в этой строке ставится прочерк.

14. По коду строки 150 (графа 4) указывается сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период, так как у ООО «Парус» обязанности по уплате минимального налога не возникает, то в данной графе ставится прочерк.

### 3 ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ РАЗДЕЛА 1

1. По коду строки 010 указывается код бюджетной классификации Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации о бюджетной классификации.

В нашем примере код бюджетной классификации 000 1 05 01000 00 0000 110.

2. По коду строки 020 указывается код Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления ОК 019-95 по месту нахождения организации.

ООО «Парус» находится по адресу Амурская область, город Благовещенск, следовательно указываем код по ОКАТО 10 401 000 000.

3. По коду строки 030 указывается сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате за налоговый период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 130 раздела 2 декларации.

В нашем примере в строке 030 указываем сумму 18 358,80 рублей.

4. По коду строки 060 указывается сумма налога к уменьшению за налоговый период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 140 раздела 2 декларации.

Исходя из сведений раздела 2 декларации, строка 060 не заполняется, а, следовательно, и строки 040 и 050 также не заполняются.

5. Сведения, указанные в разделе 1 декларации, подтверждаются подписью руководителя ООО «Парус» Петровым Виктором Сергеевичем, а также ставится дата подписания декларации.

#### **4.2 Пример расчёта налога и заполнения декларации по ЕНВД**

Для примера возьмем следующую ситуацию: ООО «Плюс» состоит на учете в УФНС №1 г. Благовещенска. В III квартале 2007 г. общество осуществляло в Благовещенске розничную торговлю обувью через магазин с площадью торгового зала 60 м. Рядом с магазином 12 июля 2007 г. открыта мастерская по ремонту обуви. Помимо этого, в г. Белогорске Амурской области 1 августа 2007 г. начал работу ресторан «Золотое солнце» с площадью зала обслуживания посетителей 123,2 м<sup>2</sup>. Правилами внутреннего трудового распорядка ООО «Плюс» установлен режим работы, по которому магазин и ресторан работают без выходных, а мастерская – с одним выходным днем в неделю – воскресенье.

Если налогоплательщик осуществляет сразу несколько видов деятельности, да еще и в разных муниципальных образованиях, то при

заполнении декларации необходимо учитывать некоторые особенности, которые мы и рассмотрим.

Начинать заполнение декларации нужно с раздела 2. Данный раздел заполняется отдельно по каждому виду деятельности, облагаемому ЕНВД. Таким образом, ООО «Плюс», отчитываясь за III квартал, заполняет три листа раздела 2:

по обувному магазину;

по мастерской;

по ресторану.

По строке 010 указывается код вида предпринимательской деятельности. Эти коды приведены в приложении 2 к Порядку заполнения декларации.

Для ООО «Плюс» будут использоваться следующие коды:

Таблица 21- Кодировка предпринимательской деятельности

Код вида предпринимательской деятельности	Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность на единицу физического показателя
01	Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
06	Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала (м <sup>2</sup> )	1800
09	Оказание общественного питания, имеющие залы обслуживания покупателей	Количество работников	4500

По строке 030 указывается код административно-территориального образования в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО). В случае если код конкретного административно-территориального образования содержит менее 11 знаков, то данный код следует отражать в отведенном для него поле декларации начиная с первой ячейки. В ячейках, оставшихся пустыми, указываются нули.

В строки 050–070 заносятся значения физического показателя базовой доходности по данному виду предпринимательской деятельности в каждом месяце налогового периода. Причем показатели указываются в целых единицах. Значения менее 0,5 отбрасываются, а значения 0,5 единицы и более округляются до целой.

По магазину и ресторану физическим показателем является площадь зала соответственно – торгового (60 м<sup>2</sup>) и обслуживания посетителей (123,2 м<sup>2</sup>). Причем в строке 050 раздела 2 по ресторану ставится прочерк, так как в июле ресторан еще не был открыт, а в августе и сентябре – указываем целое значение физического показателя.

Ремонт обуви в мастерской относится к бытовым услугам. Физическим показателем в данном случае будет количество работников, включая индивидуального предпринимателя. Количество работников определяется по среднесписочной численности с учетом работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера. Порядок расчета среднесписочной численности утвержден Постановлением Росстата от 03.11.2004 № 50. Именно его чиновники из Минфина советуют использовать, определяя количество работников. Для расчета данного показателя необходимо учитывать не только численность сотрудников, непосредственно занятых в мастерской, но и численность административно-управленческого персонала организации (директор, работники бухгалтерии и т. д.), так как директор координирует деятельность всех подразделений, а

бухгалтерия также обрабатывает документы по всем видам деятельности. В этом случае численность административных сотрудников распределяется пропорционально доле сотрудников, занятых в мастерской по ремонту обуви, в общей численности организации. Возвращаясь к нашему примеру, допустим, что среднесписочная численность сотрудников ООО «Плюс» составляет 35 человек, из них административно-управленческий персонал – 7 человек, в мастерской работает 3 человека. Без учета администрации в организации 28 человек. В сентябре 2007 г. в мастерскую был принят еще один сотрудник. Соответственно среднесписочная численность по организации в сентябре составит 36 человек, без управленцев – 29 человек.

Расчет будет следующий:

В июле и августе 2007 г.:  $(7 \text{ чел.} / 28 \text{ чел.} \times 3 \text{ чел.}) + 3 \text{ чел.} = 3,75 \text{ чел.}$

В сентябре произошло увеличение величины физического показателя за счет принятия нового сотрудника. При исчислении ЕНВД такое изменение учитывается с начала того месяца, в котором произошло это изменение.

$(7 \text{ чел.} / 29 \text{ чел.} \times 4 \text{ чел.}) + 4 \text{ чел.} = 4,97 \text{ чел.}$

Округляем полученный результат, и в разделе 2 значения физического показателя по бытовым услугам будут выглядеть следующим образом: 5. А вот значения коэффициента К1 указываются без округления.

Наименование показателей	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Величина физического показателя за		
Июль _____ месяц	050	4
Август _____ месяц	060	4
Сентябрь _____ месяц	070	5

К1 – это коэффициент-дефлятор, установленный на 2007 г. в размере 1,1328. Значения корректирующего коэффициента К2 округляются до третьего знака после запятой.

С этого года плательщики ЕНВД имеют право при расчете налога учитывать фактический период осуществления деятельности в течение месяца. Данная корректировка производится налогоплательщиком самостоятельно. Для этого налогоплательщику необходимо коэффициент К2, установленный нормативным правовым актом муниципального образования для данного вида деятельности, умножить на поправочное значение коэффициента, учитывающее фактическое время работы за квартал. Расчет этой поправки производится следующим образом: количество дней каждого месяца, в течение которых велась предпринимательская деятельность, делим на количество дней в этом месяце. Затем складываем полученные величины и делим их на 3. Поясним на примере. В III квартале 2007 г. мастерская по ремонту обуви проработала 70 календарных дней, в том числе:

- в июле – 17 (из 31);
- в августе – 27 (из 31);
- в сентябре – 26 (из 30).

Значение коэффициента, учитывающего фактический период ведения предпринимательской деятельности в течение налогового периода, в этом случае будет равно:

$$[(17 / 31) + (27 / 31) + (26 / 30)] / 3 = (0,55 + 0,87 + 0,87) / 3 = 0,76$$

Значение корректирующего коэффициента базовой доходности К2, учитываемое при исчислении налоговой базы по ЕНВД для мастерской по ремонту обуви в г. Благовещенске, составит:

$$K2 = 0,99 \times 0,76 = 0,68$$

Итак, по строкам 080 и 090 будут отражены следующие значения:

Корректирующий коэффициент К1	080	1,132
Корректирующий коэффициент К2	090	0,68

Во избежание возможных претензий со стороны контролирующих органов по значению строки 090 разд. 2 вместе с декларацией рекомендуется представлять в налоговый орган составленный в произвольной форме расчет, отражающий учет фактического периода осуществления деятельности, и документы, подтверждающие работу неполный период. В данном случае такими документами могут быть приказы руководителя об открытии мастерской по ремонту обуви и о режиме ее работы.

Далее по строкам 110–130 указывается величина вмененного дохода за каждый месяц квартала, рассчитанная исходя из значения базовой доходности, физического показателя за данный месяц и корректирующих коэффициентов К1 и К2. Для мастерской данные показатели:

$$\text{за июль} = 7500 \text{ руб.} \times 4 \text{ чел.} \times 1,132 \times 0,68 = 23\,093 \text{ руб.};$$

$$\text{август} = 7500 \text{ руб.} \times 4 \text{ чел.} \times 1,132 \times 0,68 = 23\,093 \text{ руб.};$$

$$\text{сентябрь} = 7500 \text{ руб.} \times 5 \text{ чел.} \times 1,132 \times 0,68 = 28\,866 \text{ руб.}$$

Сумма исчисленного единого налога на вмененный доход за налоговый период составит:  $75\,052 \times 15\% = 11\,258 \text{ руб.}$  Она показывается по строке 140 налоговой декларации.

Налоговая база всего (руб.) (сумма значений кодов строк 120 - 140) в том числе за	100	75052
_____ месяц (код стр. 040 x код стр. 050 x код стр. 080 x код стр. 090 x код стр. 100)	110	23093
_____ месяц (код стр. 040 x код стр. 060 x код стр. 080 x код стр. 090 x код стр. 100)	120	23093
_____ месяц (код стр. 040 x код стр. 070 x код стр. 080 x код стр. 090 x код стр. 100)	130	28866
Сумма исчисленного единого налога на вмененный доход (руб.) за налоговый период (код стр. 110 x 15/100)	140	11258

Далее переходим к разделу 3, предназначенному для расчета общей суммы ЕНВД, которую нужно перечислить в бюджет.

По строке 010 отражается общая сумма исчисленного за налоговый период единого налога на вмененный доход. Она равна сумме значений строк 140 всех заполненных листов по разделу 2 декларации.

По строке 020 показывается сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование работников, начисленных и фактически уплаченных в Пенсионный фонд в налоговый период.

Сумма исчисленного за налоговый период ЕНВД подлежит уменьшению налогоплательщиками только на сумму фактически уплаченных ими страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (в пределах суммы исчисленных (подлежащих уплате) за отчетный (расчетный) период) на дату представления декларации по единому налогу. Поскольку действующим законодательством установлен предельный срок уплаты авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование – 15-е число следующего месяца, за который начисляется авансовый платеж, то налогоплательщик вправе уменьшить сумму ЕНВД на взносы в Пенсионный фонд за сентябрь, уплаченные в октябре до подачи декларации по ЕНВД.

По строке 030 отражается сумма выплаченных в течение налогового периода из собственных средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности работникам, занятым в сферах деятельности, по которым уплачивается ЕНВД. При оплате больничных листов ФСС РФ выплачивает сумму, равную 1 МРОТ в месяц на одного работника, из средств, поступающих от единого налога. Остальная часть оплачивается работодателем за счет собственных средств. Напоминаем, что с 1 сентября 2007 г. минимальный размер оплаты труда установлен в сумме 2300 руб. в месяц.

Если организация добровольно уплачивает страховые взносы на социальное страхование работников, то выплата пособий по временной

нетрудоспособности полностью осуществляется за счет средств фонда. В таком случае по строке 030 отражать нечего.

По строке 040 отражается сумма страховых взносов и пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая сумму исчисленного ЕНВД. При этом данная сумма не может превышать 50 процентов от суммы единого налога, отраженной по строке 010 раздела 315. Для заполнения этой строки необходимо исчислить 50 процентов суммы единого налога, сравнить данную величину с суммой строк 020 и 030. Если сумма выплаченных пособий по временной нетрудоспособности и взносов в Пенсионный фонд не превышает полученный результат, то в строке 040 отражается сумма строк 020 и 030. Если же складывается обратная ситуация, и сумма строк 020 и 030 превышает 50 процентов от суммы единого налога, то по строке 040 отражается 1/2 от значения показателя строки 010.

По строке 050 отражается общая сумма ЕНВД, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, которая равна разнице значений строки 010 и строки 040.

Продолжаем заполнение декларации на нашем примере. Общая сумма единого налога по всем видам деятельности ООО «Плюс» за III квартал 2007 г. составляет 103 544 руб. За этот же период ООО «Плюс» начислило и уплатило взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 36 240 руб., за счет собственных средств было выплачено пособий по временной нетрудоспособности на общую сумму 13 280 руб. Поскольку сумма выплаченных пособий по временной нетрудоспособности и взносов в Пенсионный фонд не превышает 50 процентов от суммы исчисленного единого налога, то в строке 040 отражается сумма строк 020 и 030.

Далее необходимо заполнить раздел 3.1 отдельно по каждому коду ОКАТО, указанному по строке 030 всех заполненных разделов 2 декларации. Поскольку в нашем примере два различных ОКАТО (гг. Благовещенск и Белогорск), то необходимо заполнить 2 листа раздела 3.1.

По строке 010 указывается код ОКАТО, по которому заполняется раздел 3.1.

По строке 020 отражается налоговая база, исчисленная по всем кодам ОКАТО. Этот показатель формируется как сумма значений строк 100 по всем заполненным разделам 2 декларации. По строке 030 указывается налоговая база, исчисленная по каждому отдельному коду ОКАТО. Показатель этой строки рассчитывается как сумма строк 100 всех разделов 2, заполненных по этому коду ОКАТО. В нашем примере для г. Благовещенска в данной строке показывается суммарная налоговая база для магазина и мастерской. По строке 040 отражается сумма ЕНВД, подлежащая уплате за налоговый период по соответствующему коду ОКАТО. Для этого нужно исчислить долю налоговой базы, приходящейся на каждый отдельный код ОКАТО, разделив значение строки 030 раздела 3.1 на значение строки 020 этого же раздела, а затем полученный результат умножить на величину единого налога, отраженную по строке 050 раздела 3 декларации. Исходя из условий нашего примера налоговая база по магазину составляет 336 768 руб. (1800 руб. x 60 м<sup>2</sup> x 1,132 x 1 x 3 месяца), по мастерской – 75 052 руб., по ресторану – 278 472 руб. (1000 руб. x 123 м<sup>2</sup> x 1,132 x 1 x 2 месяца).

После того как налогоплательщиком исчислена общая сумма ЕНВД, заполняется раздел 1. В строке 010 указывается код бюджетной классификации, по которому зачисляется налог.

В каждом блоке строк 020–030 указываются:

- по строке 020 – код ОКАТО, на территории которого уплачивается налог;
- по строке 030 – сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, по указанному коду ОКАТО. В данную строку переносится показатель строки 040 раздела 3.1 декларации.

Сведения, указанные в разделе 1, подтверждаются подписями руководителя и главного бухгалтера организации. Рядом с ними проставляется дата подписания этого раздела. После отражения показателей во всех разделах

декларации заполняется титульный лист. В строке «ИНН» – двенадцать ячеек. Такое же количество знаков содержит ИНН индивидуального предпринимателя или физического лица. ИНН организации состоит из 10 знаков, поэтому в первых двух ячейках необходимо проставить нули – 00.

#### **4.4 Пример расчёта единого сельскохозяйственного налога**

##### **Пример 1**

Организация, перешедшая на специальный налоговый режим для сельскохозяйственных товаропроизводителей, в налоговом периоде получила доход от реализации собственной сельскохозяйственной продукции - 100 тыс. рублей, внереализационных доходов - 5 тыс. рублей. Расходы организации, признаваемые в соответствии со ст. 346.2 НК РФ составили 35 тыс. рублей.

Требуется вычислить сумму единого сельскохозяйственного налога, подлежащего уплате.

##### **Решение:**

Объектом налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу являются доходы, уменьшенные на сумму расходов. При этом учитываются как доходы от реализации товаров (работ, услуг), так и внереализационные доходы. Налоговую базу составляет денежное выражение объекта налогообложения.

Налоговая база равна:

$(100 \text{ тыс. рублей} + 5 \text{ тыс. рублей}) - 35 \text{ тыс. рублей} = 70 \text{ тыс. рублей}$ .

Налоговая ставка равна 6 процентам. Сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Соответственно, получаем

$\text{Сумма налога} = 70 \text{ тыс. рублей} \times 0,06 = 4,2 \text{ тыс. рублей}$

##### **Пример 2**

Организацией, перешедшей на режим уплаты единого сельскохозяйственного налога, в налоговом периоде получены следующие доходы:

- от реализации собственной сельскохозяйственной продукции - 70 тыс. рублей;

- доходы от реализации сельскохозяйственной продукции по посредническим договорам - 33 тыс. рублей.

Расходы организации, признаваемые в соответствии со ст. 346.2 НК РФ составили 40 тыс. рублей.

Требуется определить обязанности организации, предусмотренные НК РФ по окончании налогового периода.

#### **Решение:**

Поскольку доля доходов организации от реализации собственной сельскохозяйственной продукции в общем объеме дохода от реализации товаров (работ, услуг) за налоговый период составила:

$70 \text{ тыс. рублей} / (70 \text{ тыс. рублей} + 33 \text{ тыс. рублей}) \sim 0,68,$

т.е. менее 70 процентов, данная организация по окончании указанного налогового периода обязана:

- произвести перерасчет налоговых обязательств, исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период;

- подать в налоговый орган по местонахождению организации заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода, в котором доход от реализации произведенной ей сельскохозяйственной продукции в общем объеме дохода от реализации товаров (работ, услуг) составил менее 70 процентов;

- произвести уплату исчисленных сумм налогов до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу.

### **Пример 3**

Организацией, перешедшей на режим уплаты единого сельскохозяйственного налога, в налоговом периоде получены следующие доходы:

- от реализации собственной сельскохозяйственной продукции - 80 тыс. рублей;

- от реализации сельскохозяйственной продукции по посредническим договорам - 10 тыс. рублей;

- от реализации устаревшего сельскохозяйственного оборудования - 10 тыс. рублей;

- внереализационных доходов - 3 тыс. рублей.

Расходы организации составили 40 тыс. рублей, в том числе 20 тыс. рублей на получение будущими сотрудниками организации высшего образования при условии работы в организации не менее 2 лет после окончания высшего учебного заведения.

Необходимо вычислить сумму единого сельскохозяйственного налога, подлежащего уплате.

### **Решение**

Доля доходов организации от реализации собственной сельскохозяйственной продукции в общем объеме дохода от реализации товаров (работ, услуг) за налоговый период составила

$$80 \text{ тыс. рублей} / (80 \text{ тыс. рублей} + 10 \text{ тыс. рублей} + 10 \text{ тыс. рублей}) = 0,8,$$

т.е. более 70 процентов, поэтому организация производит уплату налога в соответствии со специальным налоговым режимом для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Расходы в сумме 20 тыс. рублей налоговую базу не уменьшают, так как не подлежат признанию по положениям ст. 346.5 НК РФ (срок работы специалиста в организации по окончании им учебного заведения по условиям договора должен составлять не менее 3 лет).

Налоговая ставка равна 6 процентам, поэтому расчет общей суммы налога получаем в следующем виде:

$(80 \text{ тыс. рублей} + 10 \text{ тыс. рублей} + 10 \text{ тыс. рублей} + 3 \text{ тыс. рублей} - 20 \text{ тыс. рублей}) \times 0,06 = 4980 \text{ рублей.}$

#### **Пример 4**

Индивидуальным предпринимателем, перешедшим на режим уплаты единого сельскохозяйственного налога, в налоговом периоде получены следующие доходы:

- от реализации сельскохозяйственной продукции первичной переработки - 60 тыс. рублей;
- от реализации специальной литературы, посвященной сельскохозяйственному делу - 10 тыс. рублей;
- на основании Программы финансовой поддержки из бюджета сельскохозяйственных товаропроизводителей - 20 тыс. рублей;
- внереализационных доходов - 3 тыс. рублей.

Расходы индивидуального предпринимателя составили - 21 тыс. рублей

Необходимо определить, является ли индивидуальный предприниматель сельскохозяйственным товаропроизводителем в указанном налоговом периоде, исходя из определения сельскохозяйственного товаропроизводителя, приведенного в главе 26.1 НК РФ, и в каком размере ему необходимо уплатить налог по итогам налогового периода.

## Решение

Доля доходов индивидуального предпринимателя от реализации собственной сельскохозяйственной продукции в общем объеме дохода от реализации товаров (работ, услуг) за налоговый период составила

60 тыс. рублей/60 тыс. рублей + 10 тыс. рублей ~ 0,86,

То есть более 70 процентов, поэтому индивидуальный предприниматель по итогам налогового периода производит уплату налога в соответствии со специальным налоговым режимом для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

При определении объекта налогообложения и налоговой базы доход в размере 20 тыс. рублей, полученных из бюджета, учитываться не должен согласно п/п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Поэтому расчет суммы налога по итогам налогового периода выглядит следующим образом:

$(60 \text{ тыс. рублей} + 10 \text{ тыс. рублей} + 3 \text{ тыс. рублей} - 21 \text{ тыс. рублей}) \times 0,06 = 3120 \text{ рублей.}$

Приложение 1. Физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности:

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому	Количество работников, включая	12000

обслуживанию и мойке автотранспортных средств индивидуального предпринимателя		
Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Общая площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг По перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового	Торговое место	9000

места в которых не превышает 5 квадратных метров		
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)	1800
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение наружной рекламы с	Площадь информационного поля (в квадратных	3000

использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	метрах)	
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	4000
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	5000
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для временного размещения и проживания (в квадратных метрах)	1000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации	6000

<p>нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 квадратных метров</p>	<p>общественного питания</p>	
<p>Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 квадратных метров</p>	<p>Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания (в квадратных метрах)</p>	<p>1200</p>
<p>Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10</p>	<p>Количество переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков</p>	<p>5000</p>

квадратных метров

Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка превышает 10 квадратных метров	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка (в квадратных метрах)	1000
---	--	------

## Приложение 2. Основные понятия, используемые в целях исчисления ЕНВД

Бытовые услуги - платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению, за исключением услуг по изготовлению мебели, строительству индивидуальных;

ветеринарные услуги - услуги, оплачиваемые физическими лицами и организациями по перечню услуг, предусмотренному нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также Общероссийским классификатором услуг населению;

услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств - платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению. К данным услугам не относятся услуги по заправке

автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках и штрафных автостоянках;

транспортные средства - автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски. В автотранспортном средстве, предназначенном для перевозки пассажиров, количество посадочных мест в целях настоящей главы определяется как количество мест для сидения (за исключением места водителя и места кондуктора) на основании данных технического паспорта завода - изготовителя автотранспортного средства. Если в техническом паспорте завода - изготовителя автотранспортного средства отсутствует информация о количестве посадочных мест, то это количество определяется органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации на основании заявления организации (индивидуального предпринимателя), являющейся (являющегося) собственником автотранспортного средства, предназначенного для перевозки пассажиров при осуществлении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению в соответствии с настоящей главой;

платные стоянки - площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок);

розничная торговля - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6-10 пункта 1 статьи 181 НК

РФ, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-роспусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления). Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в целях настоящей главы к розничной торговле;

стационарная торговая сеть - торговая сеть, расположенная в предназначенных и (или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям;

стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы, - торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны;

стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов, - торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты;

нестационарная торговая сеть - торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети;

развозная торговля - розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только с транспортным средством. К данному виду торговли относится торговля с использованием автомобиля, автолавки, автомагазина, тонара, автоприцепа, передвижного торгового автомата;

разносная торговля - розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, на дому или на улице. К данному виду торговли относится торговля с рук, лотка, из корзин и ручных тележек;

услуги общественного питания - услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга. К услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации подакцизных товаров, указанных в подпунктах 3 и 4 пункта 1 статьи 181 НК РФ;

объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей, - здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. К данной категории объектов организации общественного питания относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные;

объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей, - объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления

готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров. К данной категории объектов организации общественного питания относятся киоски, палатки, магазины (отделы) кулинарии при ресторанах, барах, кафе, столовых, закусочных и другие аналогичные точки общественного питания;

площадь торгового зала - часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

площадь зала обслуживания посетителей - площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

В целях настоящей главы к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды

(субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы);

открытая площадка - специально оборудованное для торговли или общественного питания место, расположенное на земельном участке;

магазин - специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

павильон - строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

киоск - строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца;

палатка - сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

торговое место - место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи, а также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей (палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты, в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов;

площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения, - площадь нанесенного изображения;

площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения - площадь экспонирующей поверхности;

площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы -  
площадь светоизлучающей поверхности;

распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций - предпринимательская деятельность по распространению наружной рекламы с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта, осуществляемая владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламораспространителем, с соблюдением требований Федерального закона от 13 марта 2006 года №38-ФЗ "О рекламе". Владелец рекламной конструкции (организация или индивидуальный предприниматель) - собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную конструкцию или правом владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником;

размещение рекламы на транспортном средстве - предпринимательская деятельность по размещению рекламы на транспортном средстве, осуществляемая с соблюдением требований Федерального закона "О рекламе", на основании договора, заключаемого рекламодателем с собственником транспортного средства или уполномоченным им лицом либо с лицом, обладающим иным вещным правом на транспортное средство;

количество работников - среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера;

помещение для временного размещения и проживания - помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (их части), гостиничный

номер, комната в общежитии и другие помещения). Общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

При определении общей площади помещений для временного размещения и проживания объектов гостиничного типа (гостиниц, кемпингов, общежитий и других объектов) не учитывается площадь помещений общего пользования проживающих (холлов, коридоров, вестибюлей на этажах, межэтажных лестниц, общих санузлов, саун и душевых комнат, помещений ресторанов, баров, столовых и других помещений), а также площадь административно-хозяйственных помещений;

объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию - здания, строения, сооружения (их части), имеющие помещения для временного размещения и проживания (жилые дома, коттеджи, частные дома, постройки на приусадебных участках, здания и строения (комплексы конструктивно обособленных (объединенных) зданий и строений, расположенных на одном земельном участке), используемые под гостиницы, кемпинги, общежития и другие объекты);

площадь стоянки - общая площадь земельного участка, на которой размещена платная стоянка, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации
2. Трудовой Кодекс Российской Федерации
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» № 129-ФЗ от 21.11.96г.
4. Федеральный закон «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26.12.95г.
5. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 08.02.98г.
6. Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» № 161-ФЗ от 14.11.2002г.
7. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Минфина России от 30.03.01г. №26н
8. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» ПБУ 14/2000: Приказ Минфина России от 16.10.2000г. №91н

9. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учёта: Приказ Минфина России от 31.10.2000 №94н
10. Андреев И.М. Практика налогообложения субъектов малого бизнеса // Налоговый вестник. – 2004. - №11. – С. 95-99.
11. Гуев А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации.
12. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет // М.: ИНФА-М, 2003. – 640 с.
13. Красноперова О.А. Комментарий главы 26.2 НК РФ "Упрощенная система налогообложения".
14. Малый бизнес: налоги и отчетность / под ред. Оганесова А.Р.
15. Минфин разъяснил, как бывшим «упрощенщикам» учитывать свои расходы // Главбух. – 2007. - №18. – С. 22-23.
16. Минфин устранил противоречия в новом порядке признания расходов при «упрощенке» // Главбух. – 2007. - №13. – С. 31.
17. Морозова Ж.А. "Упрощённая система налогообложения " в вопросах и ответах
18. Постникова Т.И. Особенности заполнения расчета авансовых платежей по страховым взносам в ПФР // Российский налоговый курьер. – 2006. - №7.
19. Упрощенная система налогообложения // 2007. [www.dist-cons.ru](http://www.dist-cons.ru) (18.06.2006).
20. Комментарии к части второй Налогового кодекса РФ (под ред.) // СПС Гарант
21. Ольховикова М.Ю. Особенности заполнения декларации по ЕНВД// В курсе дела.-2006г.-№19.
22. Общие вопросы применения ЕНВД// 2008.-№3
23. Шилкин С.А. Непростые моменты упрощенной системы // Главбух. – 2004. - №21. – С. 32-41.
24. Ялбуганов А.А. Налоги и сборы России в схемах и таблицах// СПС Гарант

25. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 14.01.08г. № 03-11-05/5 «Об освобождении индивидуальных предпринимателей от обязанности по уплате налога на имущество физических лиц ( в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД)»
26. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 31.01.08г. № 03-11-04/2/22 «Об определении значения коэффициента-дефлятора на 2008 г. в целях применения УСН »
27. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 14.01.08г. № 03-11-04/2/04 «Об учёте налогоплательщиком, применяющем УСН, при определении налоговой базы доходов от реализации в виде стоимости реализуемого недвижимого имущества»
28. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 09.02.08г. № 03-11-05/27 «О порядке применения положений главы 26.3 Налогового кодекса РФ в отношении предпринимательской деятельности по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест »
29. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 07.02.08г. № 03-11-05/27 «Об отнесении к расходам индивидуальным предпринимателем, применяющем УСН, сумм в виде премии, выплаченной продавцом покупателю вследствие выполнения определённых условий договора, частности, объёма покупок»
30. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 31.01.06г. № 03-11-05/27 «Об учёте налогоплательщиком, применяющем упрощённую систему налогообложения, расходов по приобретению товаров для дальнейшей реализации»
31. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 26.01.07г. № 03-11-04/3/22 «О применении положений

- главы 26.3 Налогового кодекса РФ в отношении предпринимательской деятельности по предоставлению имущества в аренду»
32. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 19.01.06г. № 03-11-04/3/22 «О применении системы налогообложения в виде ЕНВД в отношении деятельности по предоставлению недвижимого имущества в аренду»
33. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 29.01.07г. № 03-11-04/2/22 «О списании стоимости основных средств, приобретённых в рассрочку»
34. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 12.07.05г. № 03-11-04/2/22 «О применении упрощённой системы налогообложения организацией, имеющей обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством»
35. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 14.01.08г. № 03-11-05/04 «Об учёте площади торгового места при применении системы налогообложения в виде ЕНВД»
36. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 22.02.08г. № 03-04-06-02/17 «Об уплате организацией, применяющей УСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование с сумм выплат и вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц »
37. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 12.09.05г. № 03-11-05/58 «О порядке применения положений главы 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности» Налогового Кодекса Российской Федерации в отношении деятельности по организации досуга»
38. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 03.04.07г. № 03-11-05/58 «О порядке применения

- физического показателя для расчёта ЕНВД в розничной торговле через киоск»
39. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 12.03.08г. № 03-11-05/58 «Об учёте индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, расходов на подготовку, переподготовку и аттестацию кадров »
40. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 16.08.05г. № 03-11-04/2/48 «О порядке учёта налогоплательщиками, применяющими упрощённую систему налогообложения и сдающими имущество в аренду, расходов по уплате коммунальных платежей»
41. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 22.02.07г. № 03-11-04/2/48 «О порядке определения расходов, связанных с оплатой труда работников организаций, применяющих УСН»
42. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 12.03.08г. № 03-11-04/2/48 «Об определении значения коэффициента-дефлятора на 2008г. В целях применения УСН»
43. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 07.02.08г. № 03-11-09/2/29 «Об отсутствии обязанности по учёту для целей налогообложения организацией, применяющей УСН, просроченной дебиторской задолженности»
44. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 21.02.08г. № 03-11-05/40 «О порядке учёта налогоплательщиками, применяющими УСН, расходов в виде арендных платежей за арендуемое имущество и в виде процентов по долговым обязательствам»
45. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 22.08.05г. № 03-11-04/2/57 «Об учёте коммунальных платежей в целях упрощённой системы налогообложения»

46. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 24.03.08г. № 03-11-04/2/57 «О возможности применения УСН организацией, имеющей обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством»
47. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 28.03.08г. № 03-04-05-01/89 « Об исполнении индивидуальным предпринимателем обязанности налогового агента»
48. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 8 апреля 2008 г. N 03-11-04/3/182 «»

