

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ*

**В.В. Бархатова, Г.А. Трошин**

**МАЛЫЙ БИЗНЕС: СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В 2003 ГОДУ**

**Методическое пособие**

**Благовещенск, 2002**

## 1. Правовой статус малого предпринимательства

Правовые основы любой коммерческой деятельности определяются Гражданским кодексом РФ (частью первой) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (в ред. от 10.01.2003). Определение статуса малого предпринимательства закреплено в нормах специального законодательства.

В настоящее время законодательно определены две формы ведения малого бизнеса:

учреждение малого предприятия (далее – МП);

регистрация предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица (далее – ПБОЮЛ).

Согласно статье 3 Закона РФ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» от 14.06.1995 № 88-ФЗ под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, которые соответствуют следующим критериям:

1) доля участия в их уставном капитале Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25 процентов;

2) доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 процентов;

3) средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:

в промышленности - 100 человек;

в строительстве - 100 человек;

на транспорте - 100 человек;

в сельском хозяйстве - 60 человек;

в научно-технической сфере - 60 человек;

в оптовой торговле - 50 человек;

в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30 человек;

в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек.

Вышеуказанный закон определяет, что под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. Однако, в настоящее время правовой статус ПБОЮЛ и порядок их государственной регистрации регулируется принятыми до вступления в силу ГК РФ Законом РСФСР от 07.12.1991 N 2000-1 "О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации" и Положением о порядке государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности, утвержденным Указом Президента РФ от 08.07.1994 N 1482 "Об упорядочении государственной регистрации предпринимателей на территории Российской Федерации". Поскольку вышеуказанные нормативные акты не учитывают, а в ряде случаев и противоречат нормам ГК РФ, возникла необходимость изменения законодательного регулирования отношений в сфере государственной регистрации индивидуальных предпринимателей. В связи с этим, Государственной Думой Федерального Собрания РФ в первом чтении принят проект Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О государственной регистрации юридических лиц", касающийся государственной регистрации индивидуальных предпринимателей. Данным законопроектом вносится ряд изменений в существующий порядок регистрации индивидуальных предпринимателей, определяются сроки вынесения решения и постановки на учет, а также запреты на регистрацию.

Тем не менее, сравнивая правовой статус малых предприятий и индивидуальных предпринимателей можно выделить некоторые особенности, действующие не в пользу последних.

Таблица 1.

## Сравнительная характеристика форм ведения малого бизнеса

| Малое предприятие  | Предприниматель без образования юридического лица  |
|--|--|
| 1. Является юридическим лицом  | 1. Сочетает в себе признаки юридического и физического лица  |
| 2. По сравнению с предприятиями среднего и крупного бизнеса имеет ряд преимуществ, прежде всего, в виде специальных (льготных) режимов налогообложения – упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. | 2. Имеет право на применение специальных налоговых режимов   |
|  | 3. Аккумулирует недостатки, присущие деятельности юридических и физических лиц (режим налогообложения ПБОЮЛ максимально приближен к налогообложению предприятий, но взыскания могут быть наложены на личное имущество) |

В своей деятельности индивидуальные предприниматели подвержены дополнительному риску наложения взысканий государственных органов на личное имущество. Статья 46 НК РФ, ч.1 гласит, что взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - **организации** или налогового агента - организации производится последовательно в отношении:

наличных денежных средств;

имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров);

готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве;

имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

другого имущества.

Согласно статье 48 НК РФ, ч.1 взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - **физического лица** или налогового агента - физического лица производится последовательно в отношении:

денежных средств на счетах в банке;

наличных денежных средств;

имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров);

готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, в Налоговом кодексе не закреплено, что взыскание может быть наложено исключительно на имущество, используемое для предпринимательской деятельности. Кроме того, законодательством не определен четкий порядок разделения имущества для личного пользования и для использования в прочих целях. Поэтому, регистрируясь в качестве ПБОЮЛ предприниматель изначально рискует всем принадлежащим ему имуществом.

#### 1. Специальные режимы налогообложения малого бизнеса

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах (п.1 ст.1 НК РФ). При этом наряду с федеральными налогами могут устанавливаться также региональные и местные налоги. Совокупность налогов и сборов, установленных НК РФ и иными федеральными законами и подлежащих уплате организациями всех форм собственности и физическими лицами, следует считать общим режимом налогообложения. В то же время наряду с общим режимом налогообложения, предусмотренным законодательством РФ о налогах и сборах, существуют особые, отличающиеся от общей системы налогообложения налоговые режимы, применение которых освобождает налогоплательщиков от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Таким образом, специальный налоговый режим налогообложения устанавливается налоговым законодательством, но в то же время регулируется и неналоговым законодательством, например, законодательством о свободных экономических зонах, об инвестиционной деятельности на основе соглашения о разделе продукции и других отраслей законодательства.

К специальным налоговым режимам относятся:

- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в свободных экономических зонах;
- система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях;

система налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции;

система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;

система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Рассмотрим более подробно упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

### **1.1. Упрощенная система налогообложения**

Сущность упрощенной системы налогообложения заключается в том, что уплата ряда налогов налогоплательщиками, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, заменяется уплатой единого налога, исчисляемого в порядке, установленном НК РФ. При этом следует иметь в виду, что для организаций и индивидуальных предпринимателей перечень заменяемых налогов несколько различается. Это связано с тем, что при применении общего режима налогообложения эти категории налогоплательщиков уплачивают разные налоги. Закрытый перечень налогов, уплату которых для организаций и индивидуальных предпринимателей заменяет уплата единого налога, приведен в п.2 ст.346.11 гл.26.2 НК РФ и представлен в табл. 2

Таблица 2

Налоги и сборы, не исчисляемые при упрощенной системе налогообложения

| № | Организации  | Индивидуальные предприниматели   |
|---|--|--|
| 1 | Налог на прибыль организаций, исчисляемый на основании гл.21 НК РФ (ст.ст.246 - 333) | Налог на доходы физических лиц, исчисляемый на основании гл.23 НК РФ (ст.ст.207 – 233) |
| 2 | НДС, исчисляемый на основании гл. 21 НК РФ (ст.ст.143-178)                           |  |

Продолжение таблицы 2

|   |  |   |
|---|--|---|
| 3 | Налог с продаж, исчисляемый на основании гл. 27 НК РФ (ст.ст. 347-355)   |   |
| 4 | Налог на имущество предприятий, исчисляемый на основании Закона РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» | Налог на имущество физических лиц в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности, исчисляемый на основании Закона РФ от 09.12.1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» |
| 5 | Единый социальный налог, исчисляемый на основании гл. 24 НК РФ (ст.ст. 234-245)  |   |

Как видно из приведенной таблицы, вместо того, чтобы производить расчет пяти наиболее распространенных (и наиболее значительных по величине) на сегодняшний день налогов, бухгалтеру или индивидуальному предпринимателю необходимо будет рассчитать только один налог. Поскольку упрощенная система налогообложения предусмотрена Налоговым кодексом, то применяться она может исключительно в целях налогообложения и никоим образом не влияет и не может влиять на порядок ведения организациями, ее применяющими, бухгалтерского учета.

Таблица 3

Налоги, подлежащие уплате организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения

| №                                  | Наименование налога (взноса), уплата которого связана с ведением предпринимательской деятельности | Основание  |
|------------------------------------|---|--|
| Федеральные налоги, сборы и взносы |   |  |
| 1                                  | Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд РФ                      | Закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» |

## Продолжение табл. 3

|                             |   |  |
|-----------------------------|---|--|
| 2                           | Налог на доходы физических лиц  | Глава 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц»  |
| 3                           | Налог на операции с ценными бумагами  | Закон от 18.10.1995 № 158-ФЗ «О налоге на операции с ценными бумагами»   |
| 4                           | Плата за пользование водными объектами  | Водный кодекс РФ. Плата устанавливается Федеральным законом от 06.05.1998 № 71-ФЗ «О плате за использование водных объектов»                               |
| 5                           | Государственная пошлина   | Закон РФ от 09.12.1991 № 2005-1 «О государственной пошлине»  |
| 6                           | Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний | Закон РФ от 02.04.1993 № 4737-1 «О сборе за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний» |
| 7                           | Налог на добычу полезных ископаемых   | Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых»   |
| Региональные налоги и сборы |   |  |
| 8                           | Плата за древесину, отпускаемую на корню  | Лесной кодекс РФ. Плата установлена Постановлением Правительства РФ от 19.12.2001 № 127  |
| 9                           | Сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц   | Нормативные правовые акты о налогах и сборах субъектов РФ  |
| 10                          | Транспортный налог  | Глава 28 НК РФ.  |
| Местные налоги и сборы      |   |  |
| 11                          | Земельный налог   | Закон РФ от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю»   |

|    |                       |   |
|----|-----------------------|---|
| 12 | Прочие налоги и сборы | Нормативные правовые акты о налогах и сборах представительных органов местного самоуправления |
|----|-----------------------|---|

### *Ограничения по применению упрощенной системы налогообложения*

#### 1. Ограничения по видам деятельности

Законодатель ограничил возможность применения упрощенной системы налогообложения для организаций и предпринимателей, занимающихся определенными видами деятельности. Ни при каких условиях не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, являющиеся банками, страховщиками, негосударственными пенсионными фондами, инвестиционными фондами, ломбардами, нотариусы, занимающиеся частной практикой, а также организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, игорным бизнесом.

#### 2. Ограничения, связанные с применением специальных налоговых режимов

Упрощенная система налогообложения, являясь специальным налоговым режимом, не применяется одновременно с использованием следующих налоговых режимов (пп.11 - 13 ст.346.12 НК РФ):

системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;

системы налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции. Регламентация указанной системы в настоящее время в отдельной главе НК РФ отсутствует и регулируется Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции"

#### 3. Структурные ограничения

##### 3.1. Ограничения, связанные с организационной структурой предприятия

Ограничение в применении упрощенной системы для любой организации (вне зависимости от вида осуществляемой деятельности) связано с наличием у нее филиалов и (или) представительств. Согласно пп.1 п.3 ст.346.12 НК РФ организации, имеющие филиалы и (или) представительства, не вправе применять упрощенную систему налогообложения.

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

Отметим, что налоговое законодательство не разграничивает понятия "представительства и филиалы" и "иные обособленные подразделения".

Согласно п.2 ст.11 НК РФ в целях налогообложения обособленным подразделением организации является любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту которого оборудованы стационарные рабочие места на срок более одного месяца, обладающее следующими признаками:

территориальная обособленность подразумевает, что места нахождения основной организации и ее подразделения расположены в различных административно - территориальных объектах, определенных Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления (ОКАТО) ОК-019-95;

наличие стационарных рабочих мест подразумевает существование таких мест, где должны находиться работники или куда им необходимо прибыть в связи с их работой и которые прямо или косвенно находятся под контролем работодателя (ст.209 ТК РФ).

Таким образом, с точки зрения налогового законодательства обособленные подразделения могут создаваться как в виде филиалов и представительств, так и иных структурных подразделений организаций, если такие подразделения соответствуют признакам обособленного подразделения, приведенным в ст.11 НК РФ.

### 3.2. Ограничения по численности работников

Еще одним ограничением, предусмотренным пп.15 п.3 ст.346.12 НК РФ и не позволяющим организации и индивидуальным предпринимателям перейти на упрощенную систему налогообложения, является превышение средней численности работников за налоговый (отчетный) период над установленным пределом. По сравнению с ранее действующим порядком предел для всех организаций (индивидуальных предпринимателей) вне зависимости от отраслевой принадлежности установлен только один - 100 человек. При этом законодателем определено, что средняя численность работников определяется в соответствии с порядком, устанавливаемым Государственным комитетом РФ по статистике.

Организациям следует иметь в виду, что средняя за отчетный период численность работников организаций (индивидуальных предпринимателей), претендующих на переход к упрощенной системе налогообложения, определяется с учетом всех его работников, в том числе работающих по договорам гражданско - правового характера и по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также работников обособленных подразделений указанного юридического лица.

### 3.3. Ограничения по участию в уставном капитале юридических лиц

Согласно пп.14 п.3 ст.346.12 НК РФ организация вправе перейти на упрощенную систему налогообложения при условии, что доля участия других организаций в ее уставном капитале не превышает 25 процентов. По сравнению с ранее действовавшим ограничением, связанным с участием юридических лиц в уставном капитале, указанная норма претерпела существенные изменения. Ограничение на участие в уставном капитале юридических лиц 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%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%.

### 3.4. Ограничения по стоимости амортизируемого имущества

Новое ограничение для применения упрощенной системы налогообложения, которое введено гл.26.2 НК РФ, связано со стоимостью амортизируемого имущества, принадлежащего налогоплательщику. Согласно пп.15 п.3 ст.346.12 НК РФ орга

низации, у которых стоимость амортизируемого имущества, находящегося в их собственности, превышает 100 млн руб., не вправе применять упрощенную систему налогообложения.

У индивидуальных предпринимателей отсутствуют ограничения по стоимости амортизируемого имущества. Следовательно, независимо от стоимости имеющегося у него имущества, индивидуальный предприниматель вправе применять упрощенную систему налогообложения.

### 3.5. Ограничения по доходу от реализации

Организации и индивидуальные предприниматели, в принципе имеющие право применять упрощенную систему налогообложения (не попадающие в список тех, кто не вправе этого делать, установленный п.3 ст.346.12 НК РФ), далеко не всегда смогут применить этот специальный налоговый режим. Это связано с тем, что условием применения упрощенной системы налогообложения является также ограничение размеров дохода.

Во-первых, для того чтобы организация могла перейти на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации (определяемый в порядке, предусмотренном для налогообложения прибыли) не должен превышать 11 млн руб. (без учета НДС и налога с продаж) за девять месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения (с нового календарного года). При этом для индивидуальных предпринимателей условие относительно предельного размера дохода от предпринимательской деятельности для перехода на упрощенную систему налогообложения отсутствует.

Во-вторых, организации и индивидуальные предприниматели обязаны прекратить применение упрощенной системы налогообложения и считаются перешедшими на общий режим налогообложения в случае, если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн руб. (п.4 ст.346.13 НК РФ).

### *Порядок расчета налога*

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (п.1 ст.53 НК РФ).

Поскольку при упрощенной системе налогообложения существует два объекта налогообложения, то и налоговая база может определяться двумя способами (в зависимости от того, какой конкретно объект налогообложения выбрал налогоплательщик). Такая норма прямо закреплена в п.п.1 - 2 ст.346.18 НК РФ:

в случае если объектом налогообложения является доход организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя;

в случае если объектом налогообложения является доход организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенный на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенных на величину расходов.

Каждый налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащего уплате в бюджет, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст.52 НК РФ).

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п.1 ст.53 НК РФ).

Налоговые ставки, как правило, устанавливаются в процентах от величины налоговой базы (адвалорные ставки). Однако в некоторых случаях возможно установление твердых ставок в денежном выражении на единицу измерения налоговой базы.

Поскольку НК РФ устанавливает два различных варианта исчисления единого налога при упрощенной системе налогообложения в зависимости от выбранного объекта налогообложения, законодатель устанавливает и различные налоговые ставки для каждой налоговой базы.

Величины конкретных ставок в зависимости от выбранного объекта налогообложения определены ст.346.20 НК РФ и приведены в табл.4

Отметим, что для налогоплательщиков, выбравших объектом налогообложения разницу между доходами и расходами, предусмотрены две налоговые базы. Дело в том, что п.6 ст.346.18 гл.26.2 НК РФ предусмотрена уплата такими налогоплатель

щиками в определенном случае в дополнение к единому налогу еще и "минимального налога", для которого установлены своя налоговая база и своя налоговая ставка.

Таблица 4

Налоговые ставки единого налога

| N<br>п/п | Объект<br>налогообложения               | Налоговая база  | Налого-<br>вая<br>ставка, % |
|----------|---|---|-----------------------------|
| 1        | Доход                                   | Денежное выражение доходов  | 6                           |
| 2        | Доход, уменьшенный на величину расходов | Единый налог - денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов | 15                          |
|          |   | Минимальный налог - доходы<br><денежное выражение>                          | 1                           |

Налогоплательщикам, выбравшим в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, законодатель подготовил сюрприз в качестве так называемого "минимального налога", рассчитываемого в размере 1 процента от налоговой базы, которой будут являться доходы.

Согласно п.6 ст.346.18 НК РФ такой налог уплачивается в том случае, если размер исчисленного в общем порядке налога составляет сумму, меньшую, чем 1 процент от суммы полученного налогоплательщиком дохода (то есть меньше суммы "минимального налога"). Это означает, что налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов, в любом случае (даже при наличии убытков) заплатит в бюджет сумму налога в размере не меньшем, чем 1 процент от полученных доходов.

Было бы логично, если бы законодатель не забыл указать в начале гл.26.2 НК РФ (как это сделано во всех остальных главах части второй НК РФ), что далее в

этой главе под любым упоминанием налога подразумевается именно единый налог, уплачиваемый вместо поименованных в ст.346.11 НК РФ налогов. Тогда можно было бы однозначно сказать, что понятие минимального налога равнозначно понятию минимального единого налога или, другими словами, минимальной суммы единого налога. На сегодняшний день указанные ошибки юридической техники приводят к тому, что из буквального толкования п.6 ст.346.18 НК РФ следует, что минимальный налог - это еще один налог помимо единого налога, который при соответствующих обстоятельствах следует уплачивать одновременно с единым налогом.

Такой вывод можно сделать по следующим причинам:

об этом налоге упоминается именно как о "минимальном налоге", а не о минимальной величине единого налога, то есть речь идет о совершенно отдельном налоговом платеже. Если предположить обратное, то логично было бы закрепить в законе понятие минимальной суммы налога, а не минимального налога;

в законе не сказано, что налогоплательщикам следует уплачивать либо единый налог, либо минимальный (в зависимости от того, величина какого налога имеет большую величину), то есть налогоплательщикам скорее всего придется уплачивать как единый, так и минимальный налог в оговоренном выше случае (а не минимальный вместо единого).

Поясним сказанное на примере.

Пример. По итогам 2003 г. величина доходов организации, применяющей упрощенную систему налогообложения и выбравшей в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, составила 5 000 000 руб., а величина расходов - 4 800 000 руб.

Расчет суммы налогов, подлежащих уплате по итогам за 2003 г.

1. Налоговая база по единому налогу за 2003 г., рассчитываемая исходя из доходов налогоплательщика, уменьшенных на величину расходов:

$$5\,000\,000 \text{ руб.} - 4\,800\,000 \text{ руб.} = 200\,000 \text{ руб.}$$

2. Сумма единого налога, исчисленного по итогам 2003 г.:

$$200\,000 \text{ руб.} \times 15\% / 100\% = 30\,000 \text{ руб.};$$

3. Налоговая база по минимальному налогу за 2003 г., рассчитываемая исходя из доходов налогоплательщика:

5 000 000 руб.

4. Сумма минимального налога, подлежащая уплате в бюджет:

5 000 000 руб.  $\times$  1% / 100% = 50 000 руб.

5. Поскольку сумма исчисленного в общем порядке единого налога меньше суммы исчисленного минимального налога, то, помимо исчисленного единого налога уплате в бюджет подлежит также минимальный налог. Таким образом, общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет:

сумма единого налога: 30 000 руб.;

сумма минимального налога: 50 000 руб.;

всего к уплате: 80 000 руб. (30 000 руб. + 50 000 руб.).

Однако такое положение дел совершенно неприемлемо для налогоплательщиков. Отсутствие какой-либо определенности в отношении минимального налога позволяет применить норму п.7 ст.3 НК РФ о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Представляется, что все же минимальный налог необходимо воспринимать именно как минимальный единый налог, поскольку во всей гл.26.2 НК РФ термин "налог" употребляется как синоним единого налога. В то время как при указании на все иные налоги их наименования употребляются полностью без сокращений (например, налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость и т.п.).

Еще одним косвенным подтверждением того, что законодатель имел в виду именно минимальную сумму платежа единого налога, подлежащего уплате в бюджет в любом случае, является порядок включения сумм уплаченного минимального налога в состав расходов следующих налоговых периодов (либо в состав убытков, переносимых на будущее). Такой порядок установлен п.6 ст.346.18 НК РФ, и в соответствии с ним налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и сум

мой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее в соответствии с положениями п.7 ст.346.18 НК РФ. Обратим внимание, что речь идет именно о разнице между уплаченным (минимальным) и исчисленным (в общем порядке) налогом. Уплаченным (в ситуации, указанной в п.6 ст.346.18 НК РФ) может быть лишь один налоговый платеж - минимальная сумма налога.

Таким образом, законодатель ввел новую двухступенчатую конструкцию расчета налога:

общий порядок расчета;

специальный порядок расчета (расчет минимальной суммы налога).

Следуя приведенным выше рассуждениям расчет должен производиться исходя из того, что если сумма минимального налога больше суммы исчисленного в общем порядке единого налога, то подлежит уплате сумма минимального налога. Разница между указанными суммами подлежит включению в состав расходов (убытков) следующих налоговых периодов. Рассмотрим, как это сделать.

Пример. По итогам 2003 г. величина доходов организации, применяющей упрощенную систему налогообложения и выбравшей в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, составила 5 000 000 руб., а величина расходов - 4 800 000 руб.

Расчет суммы налогов, подлежащих уплате по итогам за 2003 г.

1. Налоговая база по единому налогу за 2003 г., рассчитываемая исходя из доходов налогоплательщика, уменьшенных на величину расходов:

$$5\,000\,000 \text{ руб.} - 4\,800\,000 \text{ руб.} = 200\,000 \text{ руб.}$$

2. Сумма единого налога, исчисленного по итогам 2003 г.:

$$200\,000 \times 15\% / 100\% = 30\,000 \text{ руб.}$$

3. Налоговая база по минимальному налогу за 2003 г., рассчитываемая исходя из доходов налогоплательщика:

$$5\,000\,000 \text{ руб.}$$

4. Сумма минимального налога, исчисленного по итогам 2003 г.:

5 000 000 руб. x 1% / 100% = 50 000 руб.

5. Поскольку сумма исчисленного в общем порядке единого налога меньше суммы исчисленного минимального налога, то к уплате в бюджет подлежит сумма исчисленного минимального налога, то есть 50 000 руб.;

6. Сумма разницы между уплаченным минимальным налогом и единым налогом, исчисленным в общем порядке, подлежит включению в расходы последующих налоговых периодов:

сумма минимального налога: 50 000 руб.;

сумма единого налога: 30 000 руб.;

сумма, подлежащая включению в расходы последующих налоговых периодов: 20 000 руб. (50 000 руб. - 30 000 руб.).

Кроме того, законность установления данного налога (независимо от того, считать ли его иным налогом, кроме единого, при применении упрощенной системы или суммой минимального единого налога) вызывает большие сомнения.

Как уже упоминалось выше (и это - основа основ законодательства о налогах и сборах), налог считается законно установленным лишь в том случае, когда определены все основные элементы налогообложения, коими являются объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога (п.1 ст.17 НК РФ).

Нормы о минимальном налоге включены в статью, которая регламентирует порядок определения налоговой базы и представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (ст.53 НК РФ). В результате налоговая база полностью оторвана от объекта налогообложения, что грубо противоречит основам построения системы налогообложения, установленной НК РФ и существующей на сегодняшний день в России. Отсутствие связи между такими элементами налогообложения, как объект налогообложения и налоговая база, представляется недопустимым и позволяет говорить о том, что у налога не установлены все необходимые элементы налогообложения, так как в рассматриваемом слу

чае налоговая база не является ни стоимостным, ни каким-либо иным выражением объекта налогообложения.

Если рассматривать минимальный налог иным помимо единого налога (то есть отличным от него налогом), то надо отметить, что гл.26.2 НК РФ не установлены все необходимые элементы налогообложения минимальным налогом. В частности, в нарушение ст.17 НК РФ не установлены такие обязательные элементы, как налоговый период, а также порядок и сроки уплаты налога.

Что это за собой влечет? Согласно п.1 ст.3 НК РФ каждый обязан платить законно установленные налоги. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения (п.6 ст.3 НК РФ). Как мы уже выяснили, это требование Налогового кодекса не соблюдено. А это значит, что налог нельзя считать законно установленным и подлежащим уплате в бюджет. Ведь в соответствии с п.5 ст.3 НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом признаками налогов и сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом. Поэтому минимальный налог уплате не подлежит как незаконно установленный.

Возможно (даже очевидно), что п.6 ст.346.18 НК РФ, который и установил минимальный налог, все-таки будет приведен в соответствие с действующим законодательством о налогах и сборах в части установления этого налога. Кроме того, в том виде, в котором существует сейчас анализируемая норма закона, ее применение затруднено еще и тем, что отсутствует возможность однозначно определить момент возникновения обязанности по уплате минимального налога - по итогам налогового периода либо как-то иначе.

В связи с изложенными обстоятельствами вряд ли есть необходимость более подробно останавливаться на порядке расчета минимального налога до внесения соответствующих изменений в закон.

## 2.2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

Одним из самых распространенных является специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, установленный гл.26.3 НК РФ "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности". При применении такого режима следует иметь в виду, что он может применяться (или не применяться) по решению субъекта Российской Федерации в отношении ограниченного круга видов предпринимательской деятельности.

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

В общем случае система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход может применяться в отношении следующих видов деятельности, указанных в ст.346.26 НК РФ\*:

оказание бытовых услуг;

оказание ветеринарных услуг;

\*Федеральным законом от 31.12.2002 г. № 191 – ФЗ (далее – Закон № 191 – ФЗ) в главу 26<sup>3</sup> внесены существенные изменения. В частности, скорректирован перечень видов деятельности, которые региональные власти вправе перевести на уплату единого налога (ст. 346<sup>26</sup> НК РФ).

Главное нововведение касается розничной торговли. В соответствии с пп.4 п.2 ст. 346<sup>26</sup> теперь на ЕНВД можно перевести налогоплательщиков, торгующих через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв.м. по каждой торговой точке. До внесения поправок площадь магазина не должна превышать 70 кв.м., а площадь павильона не ограничивалась. Таким образом, организация, владеющая, к примеру, тремя магазинами торговой площадью 65, 130 и 200 кв.м., не подпадает под ЕНВД, в т.ч. и по первым двум торговым точкам. Если же площадь магазинов, скажем, 65, 130 и 145 кв.м., организация переводится на единый налог по всем торговым точкам. Согласно новой редакции пп. 5 п.2 ст. 346<sup>26</sup> НК РФ рестораны, кафе и т.д. переводятся на единый налог, если площадь зала не превышает те же 150 кв. м. (раньше – 70 кв.м.). Поправки коснулись и такого вида деятельности, как перевозка пассажиров и грузов автотранспортом (пп. 6 п. 2 346<sup>26</sup>). В Законе № 191-ФЗ уточнено, что под ЕНВД подпадают налогоплательщики, которые эксплуатируют не более 20 транспортных средств. В первоначальной редакции говорилось о 20 используемых автомобилях. Тем самым законодатели уточнили, что наряду с автомобилями в расчет принимаются автобусы, микроавтобусы и т.д.Внесенные в 7 п. 346<sup>26</sup> НК РФ поправки адресованы организациям и предпринимателям, осуществляющим несколько видов деятельности, одно из которых переведено на ЕНВД, другие - нет. Новая редакция п 7. гласит, что по не подпадающим под единый налог видам деятельности следует применять обычный режим налогообложения. Перейти по данным видам деятельности на упрощенную систему налогообложения. Законом № 191 – ФЗ внесены поправки и в ст. 346<sup>27</sup> НК РФ, в которой определены понятия, используемые в главе 26<sup>3</sup>. Например, изменилось определение розничной торговли. Из новой формулировки следует, что под ЕНВД теперь подпадают организации и предприниматели, торгующие за наличный расчет подакцизным сырьем (т.е. природным газом) и подакцизными товарами, перечисленными в подпунктах 6-10 п.1 ст. 181 НК РФ. К таким товарам относятся: легковые автомобили; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с.; автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных двигателей; прямогонные бензин.

Применительно к ЕНВД услуги ломбардов больше не считаются бытовыми, следовательно не могут быть переведены на этот налог.

Павильоном в новой редакции ст. 346<sup>27</sup> названо «строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест» (наличие помещений для хранения товаров больше значения не имеет). Киоск – это «строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца», а палатка – «легко возводимая сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала».

В соответствии со ст. 2 Закона № 191 – ФЗ корректирующий коэффициент К1, предусмотренный статьями 346<sup>27</sup> и 346<sup>29</sup> НК РФ ( он зависит от кадастровой стоимости земли, на которой размещено предприятие), в 2003 году не применяется. Коэффициент К2, учитывающий особенности ведения деятельности (ассортимент, сезонность и т.д.), может принимать значение от 0,01 до 1 включительно ( в старой редакции – от 0,1 до 1). Коэффициент – дефлятор К3, соответствующий индексу изменения потребительских цен, в этом году равен единице.

В первоначальной редакции главы 26<sup>3</sup> не был установлен срок представления в налоговую инспекцию деклараций по единому налогу. Закон № 191 – ФЗ восполнил этот пробел: ст 346<sup>32</sup> Кодекса дополнена п. 3, согласно которому декларацию нужно сдавать ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Получается, впервые отчитаться по новому единому налогу нужно будет не позже 20 апреля.

Еще одна поправка в ст. 346<sup>32</sup> внесена Федеральным законом от 31.12.2002 № 190-ФЗ. Она позволит работодателям уменьшить единый налог на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам. Речь идет только о той части пособий, которую работодатели выдают за свой счет, а не за счет средств ФСС России

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

розничная торговля;

оказание услуг общественного питания;

оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов.

#### *Оказание бытовых услуг*

Согласно пп.1 п.2 ст.346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться в отношении оказания организацией (индивидуальным предпринимателем) бытовых услуг, включая:

ремонт обуви, изделий из меха, одежды, металлоизделий, часов, ювелирных изделий;

ремонт и обслуживание бытовой техники, компьютеров, оргтехники;

услуги прачечных, химчисток, фотоателье;

услуги по чистке обуви;

парикмахерские услуги;

другие виды бытовых услуг.

Как видно из установленного Налоговым кодексом РФ и приведенного выше перечня бытовых услуг, подпадающих под действие единого налога на вмененный доход, их виды не ограничены налоговым законодателем, поскольку НК РФ использует термин "другие виды бытовых услуг".

Перед налогоплательщиками сразу же возникает вопрос: а какие иные виды бытовых услуг могут облагаться единым налогом на вмененный доход? Ответ на этот вопрос содержится в ст.346.27 НК РФ, согласно которой под бытовыми платными услугами следует понимать оказываемые физическим лицам платные услуги, определяемые в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению.

Общероссийский классификатор услуг населению (ОКУН), утвержденный Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163 (далее - ОКУН), яв

ляется составной частью Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации (ЕСКК ТЭИ). Объектами классификации являются услуги населению, оказываемые предприятиями и организациями различных организационно - правовых форм собственности и индивидуальными предпринимателями, использующими различные формы и методы обслуживания.

По общей структуре кодового обозначения ОКУН группа "Бытовые услуги" имеет код 01. Указанная группа делится на подгруппы, которые в свою очередь дробятся на виды деятельности по целевому функциональному назначению.

Таблица 4.

Виды бытовых услуг, облагаемых единым налогом на вмененный доход

| №п/п | Виды бытовых услуг по ОКУН   | Код подгруппы |
|------|--|---------------|
| 1    | Ремонт, окраска и пошив обуви  | 011000        |
| 2    | Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий | 012000        |
| 3    | Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий    | 013000        |
| 4    | Изготовление и ремонт мебели   | 014000        |
| 5    | Химическая чистка и крашение, услуги прачечных   | 015000        |
| 6    | Ремонт и строительство жилья и других построек   | 016000        |
| 7    | Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования   | 017000        |
| 8    | Услуги фотоателье и фото- и кинолабораторий, транспортно - экспедиторские услуги   | 018000        |
| 9    | Услуги бань и душевых, парикмахерских. Услуги  | 019000        |

|  |  |  |
|--|--|--|
|  | предприятий по прокату. Ритуальные, обрядовые услуги |  |
|--|--|--|

### Оказание ветеринарных услуг

Оказание ветеринарных услуг подпадает под действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с пп.2 п.2 ст.346.26 НК РФ. При этом Налоговый кодекс РФ не дает специального определения термину "ветеринарные услуги" (как, например, в отношении понятия "бытовые услуги"). Поэтому организациям и индивидуальным предпринимателям следует обратиться к иному законодательству, регламентирующему деятельность по оказанию ветеринарных услуг. В настоящее время деятельность в области ветеринарии регламентируется Законом РФ от 14 мая 1993 г. N 4979-1 "О ветеринарии" (далее - Закон N 4979-1) и принимаемыми в соответствии с ним законодательными актами республик в составе Российской Федерации, правовыми актами автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт - Петербурга.

Под ветеринарией понимается область научных знаний и практической деятельности, направленная на предупреждение болезней животных и их лечение, выпуск полноценных и безопасных в ветеринарном отношении продуктов животноводства и защиту населения от болезней, общих для человека и животных (ст.1 Закона N 4979-1).

Для того чтобы определить, какие услуги относятся к ветеринарным, налогоплательщикам следует воспользоваться Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (далее - ОК 029-2001), который согласно Постановлению Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст с 1 января 2003 г. заменяет Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93).

Согласно указанному Классификатору виды ветеринарных услуг собраны в группу 85.2 "Ветеринарные услуги" . Эта группа включает:

деятельность, связанную с лечением и контролем за состоянием здоровья сельскохозяйственных животных;

деятельность, связанную с лечением и контролем за состоянием здоровья домашних животных;

деятельность скорой помощи для животных. Она осуществляется квалифицированными ветеринарами в ветеринарных лечебницах, а также при посещении ферм, псарен или приютов для животных, в частных врачебных или операционных кабинетах или в других местах.

Право на занятие ветеринарной деятельностью имеют специалисты в области ветеринарии с высшим или средним ветеринарным образованием. Причем согласно п.4 Закона N 4979-1 специалисты в области ветеринарии, занимающиеся предпринимательской деятельностью, обязаны зарегистрироваться в соответствующих органах управления Государственной ветеринарной службы Российской Федерации.

#### Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств

В соответствии с пп.3 п.2 ст.346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может действовать при оказании организациями (индивидуальными предпринимателями) услуг по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств.

В соответствии с ОК 029-2001 виды услуг по ремонту и техобслуживанию (включая мойку) автотранспортных средств собраны в группу 56.20 "Техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств", которая включает:

1) техническое обслуживание и ремонт легковых автомобилей, в том числе техническое обслуживание, ремонт электрооборудования, ремонт шин, их установку и замену, включая регулировку и балансировку колес, механический ремонт (двигателя)

телей, подвесок, рулевого управления, тормозов и т.п.), ремонт кузовов и их составных частей (дверей, замков, окон), включая окрашивание;

2) техническое обслуживание и ремонт прочих автотранспортных средств, в том числе техническое обслуживание, ремонт электрооборудования, ремонт шин, их установку и замену, включая регулировку и балансировку колес, механический ремонт (двигателей, подвесок, рулевого управления, тормозов и т.п.), ремонт кузовов, кабин и их составных частей (дверей, замков, окон), включая окрашивание;

3) предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств, в том числе:

мойку, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистку салона, буксировку и прочие аналогичные виды деятельности;

оказание технической помощи в пути.

## Розничная торговля

Согласно пп.4 п.2 ст.346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход может применяться в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины с площадью торгового зала не более 70 кв. м, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади.

Организациям и индивидуальным предпринимателям следует очень внимательно отнестись к указанному выше положению закона, поскольку ряд приведенных в нем терминов имеют специальное значение, установленное в ст.346.27 НК РФ, применяемое непосредственно для системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и позволяющее правильно отнести организацию к категории тех, которые подпадают под действие указанной системы (без применения каких-либо классификаторов).

В отличие от розничной купли - продажи, предполагающей передачу продавцом покупателю товара, предназначенного для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (п.1

ст.492 ГК РФ), в рассматриваемом случае под розничной торговлей следует понимать торговлю товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет (кроме реализации продуктов питания и напитков, включая алкогольные, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без нее в барах, ресторанах, кафе и других точках общественного питания). Следовательно, под действие единого налога на вмененный доход подпадает не только непосредственно продажа товара, но и оказание иных услуг покупателям за наличный расчет.

Закон о системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через различные объекты организации торговли, в том числе через:

магазин, то есть специально оборудованное стационарное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно - бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения и подготовки товаров к продаже;

павильон, которым является строение, имеющее торговый зал и помещения для хранения товаров, рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

киоск, строение, не имеющее торгового зала и помещений для хранения товаров, рассчитанное на одно рабочее место продавца и на площади которого хранится товарный запас;

палатку, которой признается легко возводимая сборно - разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала и помещений для хранения товаров, рассчитанная на одно или несколько рабочих мест продавца, на площади которых размещен товарный запас на один день торговли;

открытую площадку, то есть специально оборудованное место, расположенное на земельном участке, предназначенном для организации торговли;

иные объекты организации торговли (например, лоток).

Таким образом, розничная торговля может осуществляться через объекты торговли, как имеющие торговый зал, так и не имеющие такого зала. Причем только при розничной торговле через магазины законодатель ставит дополнительное ограничение в 70 кв. м по площади торгового зала, которым признается площадь всех

помещений и открытых площадок, используемых налогоплательщиком для торговли и определяемых на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Это означает, что магазины, осуществляющие розничную торговлю и имеющие площадь торгового зала более 70 кв. м, не подпадают под действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, а следовательно, при соблюдении прочих ограничений могут применять упрощенную систему налогообложения.

В отношении иных объектов организации торговли (например, павильонов) таких ограничений нет, соответственно, организации и индивидуальные предприниматели, продающие товары и оказывающие услуги покупателям за наличный расчет с использованием иных объектов организации торговли (кроме магазинов), подпадают под действие налога на вмененный доход (если, конечно, такой налог действует в соответствующем регионе).

#### Оказание услуг общественного питания

Одним из видов деятельности, к которым может применяться система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, является оказание услуг общественного питания при использовании зала площадью не более 70 кв. м (пп.5 п.2 ст.346.26 НК РФ). В данном случае имеется в виду зал обслуживания посетителей, то есть площадь всех помещений и открытых площадок, используемых налогоплательщиком для организации общественного питания и определяемых на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов (ст.346.27 НК РФ).

Из ст.346.27 НК РФ следует, что в целях применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход к общественному питанию следует относить реализацию продуктов питания и напитков (в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без них) в барах, ресторанах, кафе и других точках общественного питания. Итак, к услугам общественного питания относятся следующие виды деятельности, предусмотренные ОК 029-2001:

1) деятельность ресторанов и кафе (группа 55.30) . Эта группа включает: изготовление, реализацию и организацию потребления непосредственно на месте кулинарной продукции, продажу напитков, иногда в сопровождении некоторых форм развлекательных программ:

ресторанами и кафе с полным ресторанным обслуживанием, предприятиями общественного питания с самообслуживанием; деятельность закусочных (предприятий "быстрого питания"); обеспечение питанием в железнодорожных вагонах - ресторанах и на судах; реализацию кулинарной продукции ресторанами и кафе вне предприятия;

2) деятельность баров (группа 55.40). Эта группа включает продажу напитков, изготовление и продажу большого ассортимента коктейлей, а также закусок и десертов для потребления главным образом на месте, иногда в сопровождении некоторых форм развлекательных программ;

3) деятельность столовых при предприятиях и учреждениях и поставка продукции общественного питания (группа 55.50) Эта группа включает:

изготовление и реализацию кулинарной продукции, разнообразной по дням недели, или специальных рационов питания для различных групп обслуживаемого контингента (рабочих, школьников, студентов, туристов, личного состава вооруженных сил и других групп потребителей) по льготным ценам;

деятельность предприятий общественного питания и индивидуальных предпринимателей по производству продукции общественного питания, ее доставке и организации потребления различными контингентами населения;

поставку кулинарной продукции по заказам потребителей на рабочие места, транспортные предприятия в пути следования пассажирского сухопутного, воздушного, водного транспорта, на дом; обслуживание банкетов, свадеб, приемов и др.

Оказание автотранспортных услуг  
по перевозке пассажиров и грузов

Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов подпадает под действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с пп.6 п.2 ст.346.26 НК РФ. Однако это правило действует только в отношении тех организаций (индивидуальных предпринимателей), которые используют для перевозки пассажиров и грузов не более 20 автомобилей.

Виды автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов обобщены в ОК 029-2001 в группе 60 "Деятельность сухопутного транспорта", включая:

1) деятельность автомобильного (автобусного) пассажирского транспорта, подчиняющегося расписанию, в том числе:

внутригородские автомобильные (автобусные) пассажирские перевозки, подчиняющиеся расписанию;

пригородные автомобильные (автобусные) пассажирские перевозки, подчиняющиеся расписанию;

междугородные автомобильные (автобусные) пассажирские перевозки, подчиняющиеся расписанию;

международные автомобильные (автобусные) пассажирские перевозки, подчиняющиеся расписанию;

2) деятельность такси;

3) деятельность прочего сухопутного пассажирского транспорта;

4) деятельность автомобильного грузового транспорта, в том числе:

деятельность автомобильного грузового специализированного транспорта;

деятельность автомобильного грузового неспециализированного транспорта.

### 3. Практические задания

#### Вариант 1

Организация, производящая сельхозпродукцию на сельскохозяйственных угодьях, имеет за отчетный (налоговый) период выручку от реализации как собст

венной, так и приобретенной для перепродажи сельхозпродукции, при этом выручка от реализации составила 800 000 руб., в том числе:

- от реализации собственной продукции - 600 000 руб.;
- от реализации приобретенной сельхозпродукции - 200 000 руб.

Допустим, что остальные критерии по применению системы налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога соблюдены.

Проверить возможность применения специальных налоговых режимов.

#### Вариант 2

Пример. В организации за 9 месяцев численность работников составила.

| Месяц    | Численность штатных работников, чел. | Численность внешних совместителей, чел. | Численность работающих по договорам гражданско-правового характера, чел. |
|----------|--------------------------------------|---|--|
| Январь   | 90                                   | 12                                      | 3  |
| Февраль  | 92                                   | 11                                      | 3  |
| Март     | 88                                   | 10                                      | 2  |
| Апрель   | 91                                   | 10                                      | 4  |
| Май      | 91                                   | 11                                      | 3  |
| Июнь     | 94                                   | 10                                      | 3  |
| Июль     | 94                                   | 13                                      | 2  |
| Август   | 95                                   | 12                                      | 4  |
| Сентябрь | 93                                   | 10                                      | 3  |
| Итого    | 828                                  | 99                                      | 27   |

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

Проверить возможность применения специальных налоговых режимов.

#### Вариант 3

Уставный капитал организации состоит из следующих долей:

- доля, принадлежащая физическим лицам, - 70%;
- доля, принадлежащая организациям (не являющимся общественными организациями инвалидов), - 30%.

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

Проверить возможность применения специальных налоговых режимов.

#### Вариант 4

Уставный капитал организации состоит из следующих долей:

- доля, принадлежащая физическим лицам, - 70%;
- доля, принадлежащая общественной организации инвалидов, - 30%.

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

Проверить возможность применения специальных налоговых режимов.

#### Вариант 5

Индивидуальный предприниматель имеет в собственности амортизируемое имущество, используемое им для осуществления предпринимательской деятельности, общей стоимостью 110 000 000 руб.

Проверить возможность применения специальных налоговых режимов.

#### Вариант 6

Организация имеет в собственности следующее имущество, имеющее срок полезного использования более года:

- объекты основных средств на сумму 900 000 руб., причем объекты стоимостью в 120 000 руб. не используются в предпринимательской деятельности;
- нематериальные активы на сумму 200 000 руб., используемые для извлечения дохода.

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

Проверить возможность применения специальных налоговых режимов.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 30.12.2001, с изм. от 09.07.2002)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 31.12.2002)
3. Федеральный закон «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» от 14 июня 1995 года N 88-ФЗ.
4. Кольцова Т.А. Налогообложение субъектов малого предпринимательства. Финансы. № 8. 2002 г.
5. Пархачева М.А., Корнетова Е.В. Малый бизнес: новая система налогообложения в 2003 году. Издательский дом «Питер». 2002 г.

## Содержание

1. Правовой статус малого предпринимательства
2. Специальные режимы налогообложения малого бизнеса
  - 2.1. Упрощенная система налогообложения
  - 2.2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход
3. Практические задания
4. Библиографический список