

# ВВЕДЕНИЕ

Цель дисциплины «Специальные налоговые режимы» дать студентам знания о порядке применения специальных налоговых режимов в Российской Федерации и налогообложении малого бизнеса.

Актуальность издания пособия связана с изменениями налогового законодательства, касающимися применения специальных налоговых режимов в РФ. Налогообложение в рамках специальных налоговых режимов является важным фактором в налоговой системе РФ, так как предназначено для снижения уровня налоговой нагрузки малого бизнеса и сельхозпроизводителей России.

Целью разработки учебного пособия является предоставление возможности студентам всех форм и технологий обучения не только приобрести практические знания в области налогообложения при применении специальных налоговых режимов, но и успешно самостоятельно изучить дисциплину и проверить полученные знания.

Подготовка специалистов, разбирающихся в порядке налогообложения при применении специальных налоговых режимов, очень важна в настоящее время в связи с большим количеством предприятий и индивидуальных предпринимателей, находящихся на различных специальных налоговых режимах.

Приморский край не исключение, на его территории находится большое количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, причем их количество постоянно увеличивается. В связи с этим есть востребованность в специалистах данной области.

Для изучения дисциплины «Специальные налоговые режимы» студенты должны предварительно изучить следующие дисциплины: Финансы; Финансы предприятий; Теория и история налогообложения; Федеральные налоги и сборы с организаций; Региональные и местные налоги и сборы с организаций; Налогообложение физических лиц; Налогообложение использования природных ресурсов; Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности.

Качественная подготовка специалистов в области налогообложения предполагает тщательное изучение дисциплины «Специальные налоговые режимы».

# 1. ОСНОВЫ ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ В РФ

Налоговая система Российской Федерации, как и у всех федеративных государств, имеет трех уровневую систему налогообложения, которая соответствует системе государственного управления РФ.

Но кроме стандартного набора федеральных, региональных и местных налогов в налоговой системе РФ предусмотрено применение специальных налоговых режимов.

Специальный налоговый режим это особый порядок уплаты налогов и сборов, предусмотренный Налоговым кодексом РФ, а также освобождение от уплаты определенного перечня налогов и сборов РФ. Перечень и порядок применения специальных налоговых режимов регламентируется 26 главой Налогового кодекса РФ.

В настоящее время на территории РФ применяются следующие налоговые режимы:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (ЕСХН);
- упрощенная система налогообложения (УСНО);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции.

Из четырех перечисленных два специальных налоговых режима упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности предусмотрены для налогообложения предприятий и индивидуальных предпринимателей малого бизнеса.

В настоящее время эти специальные налоговые режимы являются одними из самых распространенных систем налогообложения предпринимателей малого бизнеса. Это имеет объяснимые причины.

Во-первых, эти специальные налоговые режимы были изначально разработаны для малого бизнеса. Основная цель их введения облегчение налоговой нагрузки на малый бизнес России. Можно с полной уверенностью утверждать, что эта цель достигнута.

Во-вторых, эти специальные налоговые режимы предусматривают ряд преимуществ для своих налогоплательщиков, назовем основные из них.

Специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения не только освобождает организации от обязанности ведения бухгалтерского учета в полном объеме, что значительно облегчает деятельность «организаций – упрощенцев». Но кроме этого, наряду с единым налогом на вменённый доход для отдельных видов деятельности и единым сельскохозяйственным налогом, освобождает от уплаты основного перечня налогов, уплачиваемых организациями и индивидуальными предпринимателями, находящимися на общей системе налогообложения уплатой единого налога.

В результате уровень налоговой нагрузки налогоплательщика, находящегося на указанных специальных налоговых режимах намного ниже, чем у аналогичного налогоплательщика находящегося на общей системе налогообложения, при этом не имеет значения, является налогоплательщик организацией или индивидуальным предпринимателем.

Поэтому неудивительно, что за последние несколько лет количество организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся на упрощенной системе налогообложения и едином налоге на вменённый доход для отдельных видов деятельности увеличилось. Те, кто находится на упрощенной системе налогообложения, прилагают усилия для того, чтобы на ней остаться, другие же стремятся перейти на этот специальный налоговый режим.

При этом у указанных специальных налоговых режимов есть один недостаток, он заключается в том, что, организации и индивидуальные предприниматели, находящиеся на них, не являясь плательщиками НДС, не могут предоставить своим партнерам по бизнесу (покупателям) зачетную часть НДС.

В этой ситуации НДС у организаций партнеров теряет свой экономический смысл и из налога на добавленную стоимость превращается в налог с оборота. Таким образом, налогоплательщик НДС, приобретающий товар (работу, услугу) у налогоплательщика находящегося на УСНО, ЕНВД или ЕСХН уплачивает НДС не только за себя, но и за всех кто стоял пред ним в производственно-сбытовой цепочке.

Это является конкурентным недостатком налогоплательщиков специальных налоговых режимов.

Он может быть незначительным или вообще не играть роли, если продукция (услуга) реализуется конечному потребителю, но если это не так, то у налогоплательщика находящегося на специальном налоговом режиме могут возникнуть проблемы с партнерами по бизнесу, так как их могут попросту предпочесть аналогичной организации или индивидуальному предпринимателю, являющемуся плательщиком НДС.

В этом случае организации плательщики НДС оказываются перед выбором или разорвать партнёрские отношения с контрагентом, находящимся на специальном налоговом режиме или смириться с этим.

На практике обратной стороной применения специальных налоговых режимов для организаций партнёров является то, что организации плательщики НДС сами не редко являются заложниками ситуации, когда подавляющее количество их партнёров по бизнесу находятся на специальных налоговых режимах. При этом разорвать с ними деловые контакты не предоставляется возможным, а платить в бюджет значительные суммы НДС экономически нецелесообразно. В результате налогоплательщик НДС вынужден прибегать к различным вариантам снижения НДС, в том числе незаконным. Что может повлечь за собой налоговые санкции.

Таким образом, по нашему мнению государство, предоставляя льготный режим налогообложения малому бизнесу, переносит часть налогов, в частности НДС на плечи предпринимателей, сотрудничающих с налогоплательщиками, находящимися на УСНО, ЕНВД, ЕСХН толкая в результате первых на нарушение налогового законодательства.

В результате государство получает налог, только из другой корзины, а это по нашему мнению ущемляет интересы налогоплательщиков НДС.

Два других специальных налоговых режима предназначены для налогообложения специфичных видов деятельности, это касается сельскохозяйственных производителей и предприятий добывающей промышленности.

Порядок применения специальных налоговых режимов рассмотрен в следующих темах.

### **Контрольные вопросы к 1 теме**

1. Что понимается под специальным налоговым режимом?
2. Сколько специальных налоговых режимов действует в настоящее время в РФ?
3. Какие специальные налоговые режимы предусмотрены для малого бизнеса?
4. Каким нормативным актом регламентируется применение специальных налоговых режимов в РФ?
5. Что является основным недостатком для налогоплательщиков, находящихся на специальных налоговых режимах?

## Тесты к 1 теме

Укажите правильный ответ

1. Перечень специальных налоговых режимов РФ установлен:
  - а) Налоговым кодексом РФ;
  - б) первой частью Налогового кодекса РФ;
  - в) второй частью Налогового кодекса РФ.
2. Какой главой Налогового кодекса РФ регламентируется применение специальных налоговых режимов:
  - а) 21;
  - б) 25;
  - в) 26.
3. Основное преимущество, налогоплательщиков находящихся на специальных налоговых режимах:
  - а) отсутствие обязанности ведения бухгалтерского учета;
  - б) упрощенный вариант налогового учета;
  - в) замена перечня основных налогов, уплатой единого налога.
4. Причина популярности специальных налоговых режимов:
  - а) низкий уровень налоговой нагрузки;
  - б) упрощение ведения бухгалтерского учета;
  - в) небольшое количество уплачиваемых налогов.
5. Переход на специальный налоговый режим:
  - а) добровольен;
  - б) обязателен;
  - в) добровольен или обязателен в зависимости от конкретного специального налогового режима.

## **2. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ).**

2.1. Общие условия применения единого сельскохозяйственного налога в РФ.

2.2. Порядок расчета ЕСХН.

### **2.1. Общие условия применения единого сельскохозяйственного налога в РФ**

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) устанавливается Налоговым кодексом РФ и применяется наряду с общим режимом налогообложения. Единый сельскохозяйственный налог регламентируется главой 26.1. Налогового кодекса РФ.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) и возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями на добровольной основе.

**Применение ЕСХН организациями предусматривает замену уплаты:**

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога;
- НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

**Применение ЕСХН индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты:**

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности);
- налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период;
- НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Вместо перечисленных налогов, налогоплательщики, находящиеся на ЕСХН производят уплату единого налога, который рассчитывается по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

Организации и индивидуальные предприниматели, находящиеся на ЕСХН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ. Иные налоги уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения, кроме того, налогоплательщики ЕСХН не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов в частности в отношении налога на доходы физических лиц с заработной платы наемных работников.

Применение ЕСХН предусмотрено и для крестьянских (фермерских) хозяйств.

**Налогоплательщиками** ЕСХН являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога.

При этом *сельскохозяйственными товаропроизводителями* признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию и (или) рыбу. При условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации, произведенной сельскохозяйственной продукцией и (или) выращенной рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, составляет не менее 70 процентов.

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату ЕСХН. В случае если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату ЕСХН. В общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), доля дохода от реализации, произведенной сельскохозяйственной продукцией и (или) выращенной рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, составляет не менее 70 процентов.

Таким образом, если организация соответствует критерию доли дохода от реализации сельхоз продукции и рыбы не менее 70 процентов по итогам 2004 года, то перейти на ЕСХН она сможет только с 1 января 2006 года. При этом заявление о переходе на ЕСХН подаётся в 2005 году.

*Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:*

1. организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
2. организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

**Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН и возврата к общему режиму налогообложения.**

*1. Для действующих организаций и индивидуальных предпринимателей.*

Для перехода на ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, соответствующие выше указанному критерию главы 26.1 НК РФ, подают в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на ЕСХН.

В заявлении о переходе на уплату ЕСХН указываются данные о доле дохода от реализации, произведенной сельскохозяйственной продукцией и (или) выращенной ими рыбы, по итогам календарного года, предшествующего году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату ЕСХН.

*2. Для вновь созданных организаций и индивидуальных предпринимателей.*

Организации и индивидуальные предприниматели подают заявление о переходе на ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае они имеют право применять ЕСХН с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Минимальный период применения ЕСХН составляет календарный год. Налогоплательщик до окончания года не может добровольно перейти на общий режим налогообложения.

Но если по итогам налогового периода (календарного года) доля дохода налогоплательщиков от реализации, произведенной ими сельскохозяйственной продукцией и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составит менее 70 процентов.

Налогоплательщики теряют право нахождения на ЕСХН с начала текущего года и должны будут произвести перерасчет налоговых обязательств, исходя из общего режима налогообложения за весь налоговый период. При этом налогоплательщики не уплачивают пеней и штрафов за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам.

*В этом случае налогоплательщики обязаны:*

- подать в налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода, в котором допущено нарушение ограничения доли выручки;
- произвести уплату рассчитанных сумм налогов до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу.



Добровольный переход с ЕСХН на общий режим налогообложения возможен только по окончании одного года применения ЕСХН, с начала следующего календарного года, для этого необходимо уведомить об этом налоговый органа не позднее 15 января года, в котором налогоплательщик предполагает перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик, перешедший с ЕСХН на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на единый сельскохозяйственный налог не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение ЕСХН.

У ЕСХН есть преимущество, которое связано с НДС. Дело в том, что в отличие от УСНО переход на ЕСХН не связан с обязанностью восстановления (уплаты в бюджет) НДС, который был ранее принят к вычету по приобретенным основным средствам и нематериальным активам при нахождении на общей системе налогообложения. Это существенно облегчает переход на ЕСХН, не создает дополнительных препятствий.

В тоже время при переходе с ЕСХН на общую систему налогообложения, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при нахождении на ЕСХН, не подлежат вычету при исчислении НДС по общей системе налогообложения.

Таким образом, переход на ЕСХН или возврат с ЕСХН на общий режим налогообложения не оказывает никакого влияния на НДС.

## 2.2. Порядок расчета ЕСХН

**Объектом налогообложения** признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

### **Порядок определения доходов**

*1. Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:*

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, (ст. 249 НК РФ);
- внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

*2. Индивидуальные предприниматели* при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

### **Порядок определения расходов**

*Расходами* для целей налогообложения признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком в денежной форме.

*При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:*

- 1) расходы на приобретение основных средств (аналогично УСНО);
- 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 в соответствии с законодательством РФ;
- 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 РФ;
- 8) суммы НДС 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 РФ, 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, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщикам 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 РФ;
- 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 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 РФ о налогах и сборах;

24) расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на сумму НДС);

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.

Перечень расходов является закрытым, следовательно, все иные расходы налогоплательщика, не указанные выше, для целей налогообложения в составе расходов не учитываются.

*Порядок признания доходов и расходов*

Доходы и расходы по ЕСХН определяются по кассовому методу:

1. Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;

2. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

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

**Налоговой базой** признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, определяются исходя из цен, предусмотренных 40 статьей НК РФ, без включения в них НДС. Это специфика ЕСХН, так как при исчислении всех других налогов с дохода в РФ доходы в натуральной форме учитываются исходя из полной рыночной стоимости товаров (работ, услуг) включая НДС и акцизы.

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

Налогоплательщики могут уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов (перенести убыток на будущее). Под убытком понимается превышение расходов над доходами, в соответствии с ЕСХН.

Убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом сумма убытка, превышающая указанное ограничение, может быть перенесена на 10 следующих налоговых периода.

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.

При этом нужно учитывать то, что для целей налогообложения учитывается только убыток, полученный ранее при применении ЕСХН.

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

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

**Налоговым периодом** является календарный год.

**Отчетным периодом** является полугодие.

**Налоговая ставка** 6 процентов.

**Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога.**

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

*Сумма налога определяется налогоплательщиком самостоятельно:*

Сумма авансовых платежей, ЕСХН определяется по формуле:

*Единый сельскохозяйственный налог = (Доходы – Расходы) \* 6 %*

У единого сельскохозяйственного налога самый простой вариант расчета по сравнению с остальными специальными налоговыми режимами.

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

*Авансовые платежи* по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода.

*ЕСХН, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается:*

- организациями до 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- индивидуальными предпринимателями не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы единого сельскохозяйственного налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

**Налоговая декларация предоставляется:**

1. *Налогоплательщиками-организациями* в налоговые органы по месту своего нахождения:

- по итогам отчетного периода не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;
- по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

2. *Налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями* в налоговые органы по месту своего жительства:

- по итогам отчетного периода не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;
- по истечении налогового периода не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

*Рассмотрим несколько примеров расчета единого сельскохозяйственного налога.*

### Пример 1

Организация, находящаяся на ЕСХН, по итогам первого полугодия:

- получила доходы в размере 326 700 руб.;
- произвела расходы на сумму 310 150 руб.

По итогам года:

- получила доходы в размере 1200 700 руб.;
- произвела расходы на сумму 912 350 руб.

Определить сумму авансового платежа по ЕСХН и ЕСХН по итогам года.

*Решение:*

1. по итогам полугодия  
сумма авансового платежа =  $(326\ 700 - 310\ 150) \times 6\% = 993$  руб.
2. по итогам календарного года  
сумма ЕСХН =  $(1\ 200\ 700 - 912\ 350) \times 6\% = 17\ 301$  руб.  
сумма ЕСХН подлежащая уплате в бюджет =  $17\ 301 - 993 = 16\ 308$  руб.

### Пример 2

По итогам предыдущего года индивидуальным предпринимателем, находящимся на ЕСХН получен убыток на сумму 62 720 руб. В течение года:

- за первое полугодие доходы 380 160 руб., расходы 350 700 руб.;
- за год доходы 1 016 200 руб., расходы 720 500 руб.

Определить сумму авансового платежа по итогам первого полугодия, сумму ЕСХН по итогам года, сроки уплаты и подачи налоговых деклараций

*Решение:*

1. по итогам первого полугодия  
сумма авансового платежа по ЕСХН =  $(380\ 160 - 350\ 700) \times 6\% = 1\ 767,60$  руб.

Авансовый платеж перечисляется в бюджет одновременно с предоставлением декларации до 25 июля текущего года.

2. по итогам года

Налоговая база по единому налогу =  $1\ 016\ 200 - 720\ 500 = 295\ 700$  руб.

Мы можем перенести на будущее всю сумму полученного убытка. Так как она соответствует ограничению по сумме переносимого убытка в размере 30 % налогооблагаемой базы  $295\ 700 \times 30\% = 88\ 710$  руб.

Следовательно, налоговая база =  $295\ 700 - 62\ 720 = 232\ 980$  руб.

Сумма единого налога =  $232\ 980 \times 6\% = 13\ 978,80$  руб.

В бюджет по итогам года с учетом ранее уплаченного авансового платежа подлежит перечислению =  $13\ 978,80 - 1\ 767,60 = 12\ 211,20$  руб.

Сумма ЕСХН по итогам года перечисляется в бюджет одновременно с предоставлением декларации до 30 апреля следующего года.

## Контрольные вопросы по 2 теме

1. Какой главой налогового кодекса регламентируется ЕСХН в РФ?
2. Что является основным критерием, дающим право на применение ЕСХН?
3. Кто не имеет права нахождения на ЕСХН?
4. Какие налоговые платежи не уплачивает организация, налогоплательщик ЕСХН?
5. В какой бюджет зачисляются суммы единого сельскохозяйственного налога?

## Тесты по 2 теме

(Укажите правильный ответ)

1. Переход на ЕСХН осуществляется:
  - а) в принудительном порядке;
  - б) в добровольном порядке;
  - в) в добровольном порядке, при выполнении критериев главы 26.1 НК РФ.
2. Организация является налогоплательщиком ЕСХН, если доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции в общей выручке от реализации продукции не менее:
  - а) 60%;
  - б) 50%;
  - в) 70%.
3. Объектом налогообложения ЕСХН является:
  - а) выручка от реализации сельскохозяйственной продукции;
  - б) разница между доходами от реализации сельскохозяйственной продукции и расходами, произведёнными для её получения;
  - в) количество произведённой сельскохозяйственной продукции.
4. Отчетным периодом по ЕСХН является:
  - а) месяц;
  - б) квартал;
  - в) полугодие.
5. Ставка ЕСХН составляет:
  - а) 6%;
  - б) 10%;
  - в) 15%.

## **Задачи к 2 теме**

### **Задача 1**

По итогам года организация получила выручку в размере 13 млн руб., в том числе от реализации сельскохозяйственной продукции 9,5 млн руб. Определить имеет ли право организация перейти на единый сельскохозяйственный налог.

### **Задача 2**

Организация, налогоплательщик ЕСХН произвела в налоговом периоде расходы на рекламу в размере 53 600 руб. Выручка от реализации за налоговый период 4 млн руб. Определить сумму расходов на рекламу, признаваемую для целей расчета ЕСХН.

### **Задача 3**

Индивидуальный предприниматель занимается производством и реализацией сельскохозяйственной продукции. По итогам года сумма доходов, учитываемая для целей налогообложения 1 388 500 руб., сумма расходов, признаваемая для целей налогообложения 896 140 руб. Определить сумму ЕСХН, подлежащую уплате в бюджет.

### **Задача 4**

У организации, находящейся на ЕСХН. По итогам первого полугодия: доходы 390 400 руб. расходы 256 115 руб.;  
по итогам года:  
доходы 862 300 руб. расходы 726 000 руб.;  
Определить сумму авансового платежа и ЕСХН по итогам года

### **Задача 5**

По итогам предыдущего года организация, находящаяся на ЕСХН, получила убыток в размере 66 500 руб. По итогам текущего года сумма доходов, учитываемая для целей налогообложения, 793 160 руб., сумма расходов, признаваемая для целей налогообложения 643 950 руб. Определить сумму убытка переносимую на текущий и следующий год и сумму ЕСХН, подлежащую уплате в бюджет.



### **3. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

3.1. Общий порядок применения упрощенной системы налогообложения в РФ.

3.2. Упрощенная система налогообложения на основе патента в РФ.

#### **3.1. Общий порядок применения упрощенной системы налогообложения в РФ**

Упрощенная система налогообложения введена Федеральным законом от 24.07.2002 N 104-ФЗ.

Упрощенная система налогообложения (УСНО) регламентируется главой 26.2 Налогового кодекса РФ. Организациями и индивидуальными предпринимателями УСНО применяется наряду с общей системой налогообложения. Порядок перехода на УСНО или возврат к общему режиму налогообложения добровольен при соответствии критериям установленным налоговым кодексом РФ (НК РФ).

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета за исключением учета кассовых операций, основных средств и нематериальных активов.

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

**Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты:**

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога;
- НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

**Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты:**

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности);
- налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период;

- НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Вместо перечисленных налогов, налогоплательщики, находящиеся на УСНО производят уплату единого налога, который рассчитывается по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ. Иные налоги уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения, кроме того, налогоплательщики УСНО не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов в частности в отношении налога на доходы физических лиц с заработной платы наемных работников.

**Обычный налогоплательщик, находящийся на УСНО уплачивает следующие налоги и сборы:**

- единый налог;
- налог на доходы физических лиц (в качестве налогового агента);
- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- сбор за сверхнормативные выбросы в окружающую среду.

**Налогоплательщиками при применении УСНО** являются организации и индивидуальные предприниматели добровольно перешедшие на УСНО.

Организация имеет право перехода на УСНО, если её доход (доход от реализации и от внереализационной деятельности) за девять месяцев года, предшествующего году начала применения УСНО не превышает пятнадцать миллионов рублей (без учета НДС).

Величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право перехода на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ за предыдущий календарный год.

**Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:**

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;

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

9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой;

11) организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

13) 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;

14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, превышает 100 человек;

15) организации, у которых остаточная стоимость амортизируемых основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 100 млн рублей.

16) бюджетные учреждения;

17) иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

#### **Порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения:**

*1. Для действующих организаций и индивидуальных предпринимателей*

Для перехода на УСНО организации и индивидуальные предприниматели, соответствующие выше перечисленным критериям главы 26.2 НК

РФ, подают в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения.

Организации в заявлении сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года и указывают выбранный объект налогообложения (так как выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения). Если налогоплательщик принимает решение об изменении объекта налогообложения после подачи заявления, то он обязан уведомить об этом налоговые органы до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

### *2. Для вновь созданных организаций и индивидуальных предпринимателей*

Организации и индивидуальные предприниматели подают заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в течение пяти дней после постановки на учет в налоговых органах. В этом случае они имеют право применять УСНО с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

*3. Организации и индивидуальные предприниматели, которые до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход*, вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

После перехода на УСНО налогоплательщики должны находиться на этом специальном налоговом режиме не менее одного года, они не имеют права добровольно до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения.

Но если, по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 20 млн. рублей или он нарушит одно из критериев главы 26.2 НК РФ, ограничивающих право применения УСНО, то такой налогоплательщик теряет право нахождения на УСНО. И считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение, или нарушено одно из ограничений. Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода.

При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ для вновь созданных

организаций или индивидуальных предпринимателей. Налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения.

Добровольный переход с УСНО на общий режим налогообложения возможен только по окончании одного года применения УСНО, с начала следующего календарного года, для этого необходимо уведомить об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором налогоплательщик предполагает перейти на общий режим налогообложения.

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

#### **Объекты налогообложения:**

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения может меняться налогоплательщиком после трех лет применения упрощенной системы налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов

#### **Порядок определения доходов**

*1. Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:*

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, (ст. 249 НК РФ);
- внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

Не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом.

*2. Индивидуальные предприниматели* при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

#### **Порядок определения расходов**

*Расходами* для целей налогообложения признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком в денежной форме.

*При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:*

- 1) расходы на приобретение основных средств

Они принимаются в следующем порядке:

а) в отношении основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, – в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию;

б) в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, стоимость 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 УСНО. Расходы отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов по УСНО (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет) – до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания). Налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования этими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов до даты реализации (передачи) с учетом положений 25 главы НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

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 в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взно-

сы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;

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

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 РФ, 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 РФ 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 РФ;

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 РФ;

- 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;

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 РФ 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 за исключением единого налога и НДС;
- 23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину НДС).
- 24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и 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 25 главой НК 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 РФ, установленного ЦБ РФ.

Перечень расходов является закрытым, следовательно, все иные расходы налогоплательщика, не указанные выше, для целей налогообложения в составе расходов не учитываются.

#### *Порядок признания доходов и расходов*

Доходы и расходы при УСНО определяются по кассовому методу:

3. Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;

4. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

#### **Налоговая база**

Так как УСНО предусмотрено два объекта налогообложения, то и определение налоговой базы имеет два варианта:

1. *если объектом налогообложения являются доходы* организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов.

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

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

Налогоплательщик, использующий 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 УСНО.

Под убытком понимается превышение расходов, над доходами, определяемыми в соответствии с главой 26.2 НК РФ.

Убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена не более чем на 10 следующих налоговых периодов.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного 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.

При этом нужно учитывать то, что для целей налогообложения учитывается только убыток, полученный ранее при применении упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

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.

#### **Налоговый период**

*Налоговым периодом признается календарный год.*

*Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.*

#### **Налоговые ставки:**

1. Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка 6 процентов.

2. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка 15 процентов.

#### **Порядок исчисления и уплаты налога**

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

*Сумма налога определяется налогоплательщиком самостоятельно:*

1. Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, сумма авансовых платежей, единого налога определяется по формуле:

*Единый налог = Доходы × 6 % – страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплаченные за этот же период времени – сумма выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.*

При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

2. Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, сумма авансовых платежей, единого налога определяется по формуле:

*Единый налог = (Доходы – Расходы) × 15 %*

По окончании года налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, рассчитывают сумму минимального налога по формуле:

*Минимальный налог = Доходы × 1 %*

Минимальный налог уплачивается в бюджет, если сумма единого налога меньше суммы минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального на-

лога и суммой единого налога, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые переносятся на будущее.

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

Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

*Единый налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается:*

- организациями до 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- индивидуальными предпринимателями не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

*Суммы единого налога зачисляются* на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

*Суммы минимального налога зачисляются* на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты государственных внебюджетных фондов.

В связи с этим перезачеты между этими налогами запрещены. То есть, если в течение года налогоплательщик перечислял в бюджет авансовые платежи по единому налогу в связи с применением УСНО, а по итогам года должен заплатить в бюджет сумму минимального налога. То налогоплательщику придется перевести в бюджет минимальный налог в полном объеме, а затем написать письмо в налоговый орган по месту постановки на учет о возврате из бюджета ранее уплаченной суммы единого налога.

#### **Налоговая декларация предоставляется:**

1. *Налогоплательщиками-организациями* в налоговые органы по месту своего нахождения:

- по итогам отчетного периода не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;
- по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

2. *Налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями* в налоговые органы по месту своего жительства:

- по итогам отчетного периода не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;
- по истечении налогового периода не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

### *Налоговый учет*

Налогоплательщики ведут налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого налога, на основании книги учета доходов и расходов.

## **3.2 Упрощенная система налогообложения на основе патента в РФ**

Упрощенная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента введена Федеральным законом от 21.07.2005 N 101-ФЗ. Действует на территории РФ с 1 января 2006 года.

Применение УСНО на основе патента предусмотрено для индивидуальных предпринимателей, не привлекающих наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, и осуществляющих один из следующих видов предпринимательской 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 граверные 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 видеослужбы;
- 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) услуги консьержей и сторожей;
- 57) услуги платных туалетов;
- 58) ритуальные услуги.

Применять УСНО на основе патента могут индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность на территории субъекта РФ, принявшего соответствующий закон о введении на своей территории УСНО на основе патента.

При этом законами субъектов РФ определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности (в соответствии с перечнем НК РФ), по которым разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Следует при этом учитывать то, что индивидуальный предприниматель самостоятельно выбирает вариант нахождения на УСНО: по общей схеме или на основании патента.

Для применения УСНО на основе патента индивидуальному предпринимателю необходимо подать заявление в налоговый орган по месту постановки на учет не позднее, чем за один месяц до начала применения УСНО на основе патента.

Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент (дубликат патента храниться в налоговом органе) или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Патент является документом, удостоверяющим право применения индивидуальным предпринимателем УСНО на основе патента на осуществление одного из перечисленных выше видов предпринимательской деятельности.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год.

*Годовая стоимость патента* = налоговая ставка × потенциально возможный к получению индивидуальным предпринимателем годовой доход.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок (квартал, полугодие, девять месяцев) стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности. При этом допускается дифференциация потенциального годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Если вид предпринимательской деятельности, облагаемый УСНО на основе патента, входит в перечень видов деятельности, облагаемых ЕНВД, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности по ЕНВД, умноженную на 30.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента.

Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

*При нарушении условий применения УСНО на основе патента:*

- привлечения в своей предпринимательской деятельности наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера);

- осуществления на основе патента вида предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе субъекта РФ;

- неоплате (неполной оплате) одной трети стоимости патента в срок, установленный НК РФ.

индивидуальный предприниматель теряет право на применение УСНО на основе патента в периоде, на который был выдан патент.

В этом случае индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, не возвращается.

*Рассмотрим несколько примеров расчета единого налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения.*

#### Пример 1

Организацией, находящейся на УСНО, по итогам года получены доходы в сумме 670 480 руб., произведены расходы на сумму 420 340 руб. Сумма перечисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за отчетный период 15 100 руб., выплаченных пособий по временной нетрудоспособности 4 480 руб. Определить сумму единого налога, подлежащего уплате в бюджет:

- 1 если объект налогообложения доходы;
- 2 если объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

*Решение:*

1. Единый налог =  $670\,480 \times 6\% = 40\,228,80$

Единый налог, подлежащий уплате в бюджет =  $40\,228,80 - 15\,100 - 4\,480 = 20\,648,80$  руб.

50 % от единого налога =  $40\,228,80 / 2 = 20\,114,40$

Следовательно, в бюджет подлежит перечислению 20 648, 80 руб.

2. Единый налог =  $(670\,480 - 420\,340) \times 15\% = 37\,521$  руб.

Минимальный налог =  $670\,480 \times 1\% = 6\,704,80$  руб.

Следовательно, в бюджет подлежит перечислению 37 521 руб.

#### Пример 2

По итогам предыдущего года организацией, применяющей УСНО с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, получен убыток в сумме 56 200 руб., сумма уплаченного минимального налога 7 900 руб.

В течение года:

за первый квартал доходы 250 160 руб., расходы 181 200 руб.;

за полугодие доходы 626 385 руб., расходы 468 200 руб.;

за девять месяцев 892 356 руб., расходы 750 100 руб.;

за год доходы 1 290 000 руб., расходы 920 500 руб.

Определить сумму авансовых платежей в течение года, сумму единого налога по итогам года, сроки подачи налоговых деклараций

*Решение:*

по итогам первого квартала

сумма авансового платежа по единому налогу =  $(250\ 160 - 181\ 200) \times 15\% = 10\ 344$  руб.

Декларация предоставляется до 25 апреля текущего года.

по итогам полугодия

сумма авансового платежа по единому налогу =  $(626\ 385 - 468\ 200) \times 15\% = 23\ 727,75$  руб.

Так как сумма налога рассчитывается нарастающим итогом с начала года, то необходимо учитывать суммы авансовых платежей, уплаченных за предыдущие отчетные периоды.

сумма авансового платежа по единому налогу подлежащая уплате в бюджет =  $23\ 727,75 - 10\ 344 = 13\ 383,75$  руб.

Декларация предоставляется до 25 июля текущего года.

3 по итогам девяти месяцев

сумма авансового платежа по единому налогу =  $(892\ 356 - 750\ 100) \times 15\% = 21\ 338,40$  руб.

сумма авансовых платежей, перечисленных в бюджет в течение года =  $10\ 344 + 13\ 383,75 = 23\ 727,75$

Так как эта сумма больше суммы авансового платежа по итогам девяти месяцев, то предприятие не уплачивает авансовый платеж по единому налогу в бюджет по итогам девяти месяцев текущего года.

Декларация предоставляется до 25 октября текущего года.

по итогам года

сумма убытка, полученная по итогам предыдущего налогового периода =  $56\ 200 + 7\ 900 = 64\ 100$  руб.

Налоговая база по единому налогу =  $1\ 290\ 000 - 920\ 500 = 369\ 500$  руб.

Сумма убытка, переносимого на текущий налоговый период 64 100 руб.

Так как она соответствует ограничению по сумме переносимого убытка в размере 30 % налогооблагаемой базы  $369\ 500 \times 30\% = 110\ 850$  руб.

Мы можем перенести на будущее всю сумму полученного убытка.

Следовательно, налоговая база =  $369\ 500 - 64\ 100 = 305\ 400$  руб.

Сумма единого налога =  $305\ 400 \times 15\% = 45\ 810$  руб.

В бюджет по итогам года с учетом ранее уплаченных авансовых платежей подлежит перечислению =  $45\ 810 - 23\ 727,75 = 22\ 082,25$  руб.

Минимальный налог =  $1\ 290\ 000 \times 1\% = 12\ 900$  руб.



Так как минимальный налог меньше единого налога, рассчитанного по итогам года, то в бюджет организация перечисляет сумму единого налога. Декларация предоставляется до 31 марта следующего года.

### **Контрольные вопросы по 3 теме**

1. Какой главой налогового кодекса регламентируется упрощенная система налогообложения в РФ?
2. Что является основным критерием, дающим право на применение УСНО организациями?
3. Какие преимущества предоставляет налогоплательщику упрощенная система налогообложения?
4. В каком случае налогоплательщик может потерять право нахождения на УСНО?
5. В бюджет, какого уровня зачисляются единый налог и минимальный налог, уплачиваемые при нахождении на УСНО?

### **Тесты по 3 теме**

(Укажите правильный ответ)

1. Переход на УСНО осуществляется:
  - а) в принудительном порядке;
  - б) в добровольном порядке;
  - в) в добровольном порядке, при выполнении критериев главы 26.2 НК РФ.
2. Налогоплательщиками при УСНО на основе патента являются:
  - а) организации;
  - б) граждане и индивидуальные предприниматели;
  - в) индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников, осуществляющие указанные НК РФ виды деятельности.
3. Налогоплательщики – организации, находящиеся на УСНО:
  - а) не ведет бухгалтерский учет;
  - б) ведут только бухгалтерский учет кассовых операций, основных средств и нематериальных активов;
  - в) ведет бухгалтерский учет в полном объеме.
4. Основным налогом, уплачиваемым налогоплательщиками, находящимися на УСНО является:
  - а) налог на прибыль организаций;
  - б) единый налог;
  - в) налог на доходы физических лиц.
5. Налоговым периодом при УСНО является:
  - а) месяц;
  - б) квартал;
  - в) календарный год.

## Задачи к 3 теме

### Задача 1

Организацией, находящейся на УСНО с объектом налогообложения доходы. Получены доходы в сумме 350 480 руб., и произведены расходы на сумму 286 340 руб. Сумма перечисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за отчетный период 15 263 руб. Выплаченные пособия по временной нетрудоспособности 3 620 руб. Определить сумму единого налога при УСНО, подлежащего уплате в бюджет.

### Задача 2

Организацией, находящейся на УСНО получен убыток по итогам предыдущего года 70 200 руб. Доходы, полученные по итогам следующего года 620 920, расходы 420 300 руб. Определить налоговую базу текущего года, сумму единого налога по итогам года, сумму убытка переносимого на текущий и следующий год.

### Задача 3

Организацией, находящейся на УСНО с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. По итогам первого квартала получены доходы в сумме 870 500 руб., и произведены расходы на сумму 676 140 руб. Определить сумму авансового платежа по единому налогу при УСНО, подлежащую уплате в бюджет.

### Задача 4

У организации, находящейся на УСНО с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину доходов.

По итогам первого квартала:

доходы 270 150 руб. расходы 156 180 руб.;

по итогам полугодия:

доходы 560 400 руб. расходы 476 140 руб.;

по итогам девяти месяцев:

доходы 670 500 руб. расходы 676 140 руб.;

по итогам года:

доходы 1 070 500 руб. расходы 926 000 руб.;

Определить сумму авансовых платежей и единого налога по итогам года подлежащую уплате в бюджет.

### Задача 5

Организация перешла на УСНО в текущем году, выбрав в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Убыток, полученный за предыдущий год 150 000 руб. Доходы текущего года 631 000 руб. расходы 503 000 руб. Определите сумму единого налога по итогам текущего года.

## 4. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

4.1. Основные понятия.

4.2. Порядок расчета и уплаты ЕНВД

### 4.1. Основные понятия

Для исчисления единого налога на вмененный налог для отдельных видов деятельности (ЕНВД) используются следующие основные понятия:

*Вмененный доход* – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, используется для расчета величины единого налога;

*Базовая доходность* – условная месячная доходность в стоимостном выражении приходящаяся на единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

*Корректирующие коэффициенты базовой доходности* – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

*K1* – устанавливаемый на календарный год *коэффициент-дефлятор*, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ;

*K2* – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности;

*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;

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

*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.

*Стационарная торговая сеть* – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям;

*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, 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;

*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 (киоски, палатки, торговые автоматы и др. 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.

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);

*Торговое место* – место, используемое для совершения сделок купли-продажи;

*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 световозлучающей поверхности;

*Распространение и (или) размещение наружной рекламы* – деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы (щитов, стендов, плакатов, электронных табло и иных стационарных технических средств), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие;

*Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах* – деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до

потребителей рекламной информации, предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие, путем размещения рекламы на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы;

*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.

## **4.2. Порядок расчета и уплаты ЕНВД**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности действует в РФ с 1998 года. За это время она несколько раз реформировалась. Федеральным законом от 24.07.2002 N 104-ФЗ была введена глава 26.3 Налогового кодекса РФ (НК РФ) устанавливающая основные элементы ЕНВД, на основании которой ЕНВД взимается в настоящее время.

Специфика единого налога на вменённый доход заключается в том, что это единственный налог в РФ, уплачиваемый налогоплательщиком по итогам осуществления предпринимательской деятельности, который не зависит от суммы полученного финансового результата. Он уплачивается исходя из суммы потенциально возможного дохода, таким образом, фактический финансовый результат не оказывает влияния на сумму ЕНВД. То есть ЕНВД уплачивается в бюджет вне зависимости от того, получил налогоплательщик прибыль или убыток. Это делает невыгодным данный специальный налоговый режим для налогоплательщиков, получающих убытки или незначительные суммы прибыли. Но для более успешных налогоплательщиков это очень выгодный налоговый режим, не завися от суммы полученной прибыли, позволяет увеличивать прибыль, при этом сумма ЕНВД будет оставаться на прежнем уровне, а налоговая нагрузка, следовательно, будет снижаться.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт – Петербурга. Применяется ЕНВД наряду с общей системой налогообложения и другими специальными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

При этом представительные органы муниципальных образований устанавливают перечень видов деятельности в отношении которых применяется ЕНВД в соответствии с перечнем НК РФ и размер корректирующего коэффициента К2. Значения корректирующего коэффициен-

та К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Если налогоплательщик работает не все дни в течение налогового периода, то предусмотрена корректировка значения К2. В этом случае К2 рассчитывается

$K2 = K2 \times \text{количество календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода} / \text{количество календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.}$

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности применяется в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

1. оказания бытовых услуг;
2. оказания ветеринарных услуг;
3. оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
4. оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
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;
7. розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие 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;
9. оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
10. распространения и (или) размещения наружной рекламы;
11. распространения и (или) размещения рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах;

12. оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 квадратных метров;

13. оказания услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей.

Единый налог не применяется в отношении перечисленных видов предпринимательской деятельности, если они осуществляются в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Таким образом, организация или индивидуальный предприниматель осуществляющие на территории муниципального образования виды деятельности, подлежащие налогообложению единым налогом на вменённый доход, обязаны находиться на этом специальном налоговом режиме. У перечисленных налогоплательщиков нет права выбора, они не могут находиться на других системах налогообложения.

Если налогоплательщика не устраивает ЕНВД, то существует два варианта перехода с ЕНВД на другие системы налогообложения:

1. превышение ограничения, установленного по осуществляемому виду деятельности, (количество метров торговой площади, автомобилей и др.);

2. прекращение осуществления указанного вида деятельности. Это касается тех видов деятельности, которые не имеют ограничений и следовательно, в любом случае попадают под ЕНВД.

Впрочем, более эффективно во втором варианте по нашему мнению стремиться к увеличению прибыли.

**Применение ЕНВД организациями предусматривает замену уплаты:**

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога;
- НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

**Применение ЕНВД индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты:**

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности);
- налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);



- единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период;

- НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Вместо перечисленных налогов, налогоплательщики, находящиеся на ЕНВД производят уплату единого налога за налоговый период.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕНВД, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ. Иные налоги уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения, кроме того, налогоплательщики ЕНВД не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов в частности в отношении налога на доходы физических лиц с заработной платы наемных работников.

**Обычный налогоплательщик, находящийся на ЕНВД уплачивает следующие налоги и сборы:**

- единый налог на вмененный доход;
- налог на доходы физических лиц (в качестве налогового агента);
- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- сбор за сверхнормативные выбросы в окружающую среду.

**Налогоплательщиками ЕНВД** являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального образования, в котором введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Налогоплательщики обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления деятельности и производить уплату единого налога.

Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, облагаемых ЕНВД учет показателей, необходимых для расчета налога, ведется отдельно по каждому виду деятельности.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, облагаемой ЕНВД, иные виды деятельности, обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций. В этом случае они исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении других видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

**Объектом налогообложения** для применения ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика.

**Налоговой базой** является величина вмененного дохода, которая рассчитывается

*Вменённый доход = Базовая доходность × количество физических показателей × 3 месяца × K1 × K2*

*ЕНВД = Вмененный доход × 15%*

Если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, оно учитывается с начала того месяца, в котором произошло изменение.

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

**Налоговым периодом** по ЕНВД признается квартал.

**Налоговая ставка** составляет 15 процентов величины вмененного дохода.

**Порядок и сроки уплаты единого налога**

ЕНВД рассчитанный за квартал, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в сферах деятельности облагаемым ЕНВД. А также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Уплата ЕНВД производится по итогам квартала не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Суммы ЕНВД зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов.

*Рассмотрим несколько примеров расчета ЕНВД.*

**Пример 1**

Организация, находящаяся на ЕНВД занимается розничной торговлей, при этом торговая площадь 80 кв.м., величина базовой доходности составляет 1 800 руб. в месяц, K1- 1,132 K2 – 0,6. Сумма уплаченных за квартал страховых взносов на обязательное пенсионное страхование 15 200 руб. Определить сумму ЕНВД, подлежащую внесению в бюджет.

*Решение:*

Сумма вменённого дохода =  $1\,800 \times 80 \times 3 \times 1,132 \times 0,6 = 293\,414,40$  руб.

ЕНВД =  $293\,414,40 \times 15\% = 44\,012,16$  руб.

Сумма ЕНВД, подлежащая внесению в бюджет =  $44\,012,16 - 15\,200 = 28\,812,16$  руб.

Проверка на минимальное ограничение  $44\,012,16 \times 50\% = 22\,006,08$  руб.,

Так как сумма ЕНВД рассчитанная в общем порядке больше минимального ограничения, следовательно, перечислению в бюджет подлежит сумма 28 812,16 руб.

### Пример 2

Индивидуальный предприниматель, занимается оказанием парикмахерских услуг. Количество наёмных работников в июле 10 человек, в августе 9 человек, в сентябре 11 человек. Базовая доходность 7 500 руб. на 1 работника, включая индивидуального предпринимателя. К1 – 1,132 К2 – 0,8. Сумма уплаченных за квартал страховых взносов на обязательное пенсионное страхование 11 920 руб. Сумма выплаченных пособий по временной нетрудоспособности 5 600 руб. (выплаченных за счет предпринимателя). Определить сумму ЕНВД, подлежащую внесению в бюджет.

*Решение:*

Для расчета суммы вменённого дохода количество наемных работников увеличиваем на 1 (включая индивидуального предпринимателя)

Сумма вменённого дохода =  $7\,500 \times (11+10+12) \times 1,132 \times 0,8 = 224\,136$  руб.

ЕНВД =  $224\,136 \times 15\% = 33\,620,40$  руб.

Фиксированный платеж в ФСС за индивидуального страхователя =  $3$  месяца  $\times 150$  руб. = 450 руб.

Сумма ЕНВД, подлежащая внесению в бюджет =  $33\,620,40 - 11\,920 - 450 - 5600 = 15\,650,40$  руб.

Проверка на минимальное ограничение  $33\,620,40 \times 50\% = 16\,810,20$  руб.,

Так как сумма ЕНВД рассчитанная в общем порядке меньше минимального ограничения, следовательно, перечислению в бюджет подлежит сумма 16 810,20 руб.

## Контрольные вопросы к 4 теме

1. Какие виды деятельности облагаются ЕНВД?
2. Кто является налогоплательщиками ЕНВД?
3. В чем специфика ЕНВД?
4. Кому выгоден и напротив не выгоден ЕНВД?
5. Каким образом налогоплательщик может перейти с ЕНВД на другую систему налогообложения?

## Тесты к 4 теме

(Укажите правильный ответ)

1. Переход на ЕНВД осуществляется:
  - а) в обязательном порядке;
  - б) в добровольном порядке;
  - в) в обязательном порядке, при осуществлении вида деятельности указанного в главе 26.3 НК РФ.
2. Налогоплательщиками ЕНВД являются:
  - а) организации;
  - б) граждане и индивидуальные предприниматели;
  - в) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального образования отдельные виды деятельности.
3. Сумма ЕНВД зависит от:
  - а) финансового результата предпринимательской деятельности;
  - б) величины базовой доходности, количества физических показателей и величины корректирующих коэффициентов;
  - в) величины выручки от реализации.
4. Минимальная сумма ЕНВД, которая должна поступить в бюджет составляет:
  - а) 30%;
  - б) 50%;
  - в) 50% от суммы начисленного ЕНВД.
5. Налоговая ставка ЕНВД составляет:
  - а) 6%;
  - б) 10%;
  - в) 15%.

## Задачи к 4 теме

### Задача 1

Сумма ЕНВД рассчитанная за I квартал 56 200 руб. Сумма обязательных страховых взносов перечисленных в Пенсионный фонд РФ за квартал составила 42 000 руб. Определить сумму ЕНВД, подлежащую внесению в бюджет по итогам квартала.

### Задача 2

Вменённый доход организации в III квартале составлял 145 000 руб. в месяц. В IV квартале в связи с изменением количества физических показателей вменённый доход составлял 190 000 руб. в месяц. Определить сумму ЕНВД за III и IV кварталы.

### Задача 3

Рассчитать сумму единого налога на вмененный доход для ветеринарной лечебницы, имеющей в штате 10 человек (включая индивидуального предпринимателя), если базовая доходность 7 500 руб. в месяц, К1 – 1,132 К2 – 0,7. Сумма обязательных страховых взносов перечисленных в Пенсионный фонд РФ за квартал составила 12 000 руб.

### Задача 4

Организация осуществляет розничную торговлю через магазин с площадью торгового зала 45 кв.м. В мае был заключен дополнительный договор аренды, в результате площадь торгового зала увеличилась на 25 кв.м. Базовая доходность 1 800 руб. на 1 кв.м. в месяц. К1-1,132 К2-1. Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование перечисленных в ПФ РФ 26 000 руб. Определить сумму ЕНВД подлежащую внесению в бюджет за II квартал.

### Задача 5

Предприниматель находится на ЕНВД. Налоговая база (вменённый доход) за I квартал 160 000 руб. За I квартал уплачено:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование работников, занятых в деятельности облагаемой ЕНВД 25 000 руб.;
- фиксированные платежи в ПФ РФ за индивидуального предпринимателя 450 руб.;
- пособия по временной нетрудоспособности работникам, занятым в деятельности облагаемой ЕНВД (в части выплат за счёт предпринимателя), – 3900 руб.;

Рассчитайте сумму ЕНВД, подлежащую внесению в бюджет по итогам I квартала.

## **5. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ**

5.1. Основные понятия, используемые при выполнении соглашения о разделе продукции.

5.2. Особенности налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции.

### **5.1. Основные понятия, используемые при выполнении соглашения о разделе продукции**

Отношения, возникающие в процессе заключения, исполнения и прекращения соглашений о разделе продукции, регулируются Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» от 30.12.1995 г. № 225-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями).

Этот закон устанавливает правовые основы отношений, возникающих в области недропользования и инвестиционной деятельности в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на территории РФ, а также на континентальном шельфе и в пределах исключительной экономической зоны РФ на условиях соглашений о разделе продукции.

Специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) регламентируется главой 26.4 части второй Налогового кодекса Российской Федерации принятой федеральным законом от 06.06.2003 № 65-ФЗ.

Для рассмотрения указанной системы налогообложения используются следующие понятия:

*Инвестор* – это юридическое лицо или объединение юридических лиц, осуществляющее вложения собственных, заемных или привлеченных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции.

*Продукция* – полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и в пределах исключительной экономической зоны РФ. На участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе).

*Произведенная продукция* – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытым из недр минеральном сырье. Первая по своему качеству соответствующая стандартам.

*Раздел продукции* – раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении.

*Прибыльная продукция* – произведенная за отчетный период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостной эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

*Компенсационная продукция* – часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ – 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов.

*Пункт раздела* – место коммерческого учета продукции.

*Цена продукции* – определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции.

*Цена нефти* – цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки “ЮРАЛС”.

*Соглашение о разделе продукции (СРП)* является договором. В соответствии, с которым, РФ предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиск, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ. А инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск.

Соглашение заключается после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции и признание аукциона несостоявшимся. Победители аукциона является участник аукциона, предложивший наиболее высокую цену за право заключения соглашения.

При выполнении соглашения доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции.

Соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибавочной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении СРП, представляет в налоговые органы соответствующее уведомление в письменном виде и следующие документы:

- соглашение о разделе продукции;
- решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом РФ «О недрах» о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

При выполнении соглашения инвестор уплачивает разовые платежи за пользование недрами при наступлении событий, определенных в соглашении и лицензии:

- плату за геологическую информацию о недрах; ежегодные платежи за договорную акваторию и участки морского дна; сбор за участие в аукционе; сбор за выдачу лицензии; регулярные платежи за пользование недрами (ренталс); компенсацию расходов государства на поиск и разведку полезных ископаемых; компенсацию ущерба, причиняемого в результате выполнения работ по соглашению коренным малочисленным народам РФ в местах их традиционного проживания и хозяйственной деятельности. Суммы указанных платежей, а также сроки их уплаты определяются условиями соглашения о разделе продукции.

Существуют два варианта применения соглашения о разделе продукции.

#### *Первый вариант*

Произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с соглашением п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», где предусмотрены условия и порядок:

- 1 определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости (добытая инвестором в ходе выполнения работ по соглашению продукция, уменьшенная на количество технологических потерь в пределах нормативов);

- 2 определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по СРП (компенсационная продукция). Предельный уровень ком-



пенсационной продукции не может превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе РФ 95% общего объема произведенной продукции;

3 раздела между государством и инвестором прибыльной продукции. Под которой понимается произведенная при СРП продукция за вычетом части продукции, стоимостной эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период;

4 передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;

5 получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

#### *Второй вариант*

В отдельных случаях раздел произведенной продукции между государством и инвестором может осуществляться в соответствии с п. 2 ст. 8 закона «О соглашениях о разделе продукции», где предусмотрено следующее условие и порядок:

- раздел между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции осуществляется в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора не должна превышать 68%.

## **5.2. Особенности налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции**

При выполнении соглашения о разделе продукции принимается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, установленных НК РФ и другими законодательными актами РФ о налогах и сборах.

Специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, разделом произведенной продукции.

Специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Рассмотрим порядок налогообложения более подробно. Он также будет иметь два варианта.

### *Первый вариант*

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции п.1 ст. 8, если соглашения заключены после проведения аукциона на предоставлении права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции и признания аукциона состоявшимся инвестор уплачивает:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организации;
- единый социальный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- плату за пользование водными объектами;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов по решению соответствующих законодательных органов.

Суммы, уплаченных инвестором НДС, единого социального налога, платежей за пользование природными ресурсами, плата за пользование водными объектами, государственными пошлинами, таможенных сборов, земельного налога, акциза, суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций и транспортный налог, если налогооблагаемое имущество используется исключительно для целей СРП. Если указанное имущество используется инвестором для других целей, оно облагается указанными налогами в общеустановленном порядке.

### *Второй вариант*

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции п.2 ст.8, при выполнении соглашений в которых применяется порядок раздела продукции, когда доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции, инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- единый социальный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;

- налог на добавленную стоимость;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на таможенную территорию РФ для выполнения работ по СРП, предусмотренные программами работ и сметами расходов и продукция произведённая в соответствии с условиями СРП и вывозимая с таможенной территории РФ.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующих законодательных органов.

А если инвестор уплачивает региональные и местные налоги, то затраты по их уплате подлежат возмещению за счет уменьшения доли произведённой продукции, передаваемой государству.

**Налогоплательщиками и плательщиками сборов** уплачиваемых при применении специального налогового режима, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения.

Налогоплательщик вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима, при выполнении соглашений, оператору с его согласия. Оператор осуществляет предоставленные ему налогоплательщиком полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности, в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

**Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений**

Инвесторы по соглашению о разделе продукции определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду полезных ископаемых и отдельно по каждому соглашению о разделе продукции и деятельности, не связанной с выполнением соглашения о разделе продукции.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за одну тонну. Налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, Кц.

Этот коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_{ц} = (Ц-8) \times P/252$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки "Юралс" в долларах США за один баррель (определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (Средиземноморском и Роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде);

Р – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации (определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ, за все дни в соответствующем налоговом периоде).

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки "Юралс" на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ.

При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний уровень цен нефти сырой марки "Юралс" определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Рассчитанный коэффициент (Кц) округляется до четвертого знака.

*Сумма налога на добычу полезных ископаемых* при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента (Кц), и величины налоговой базы.

При выполнении соглашений налоговые ставки, установленные статьей 342 НК РФ, при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и газового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5.

Налоговая ставка, в размере 340 руб. за одну тонну, применяется при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением.

В случае, если соглашением установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Налоговые ставки, установленные в соглашении о разделе продукции в соответствии со ст. 242 НК РФ, не изменяются в течении всего срока действия указанного соглашения.

**Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при выполнении соглашений**

Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций, подлежащую уплате в бюджет.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения. Прибылью признается доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов.

Доходом налогоплательщика признается стоимость прибыльной продукции, а также внереализационные доходы.

Стоимость прибыльной продукции определяются как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, установленной соглашением, за исключение цены нефти.

*Расходами* налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении СРП.

Состав расходов, размер и порядок признания в соответствии с 25 главой НК РФ.

Обоснованными расходами признаются расходы, понесенные налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом, в порядке, предусмотренным соглашением, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

*Расходы налогоплательщика подразделяются на:*

1 расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы);

2 расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль

*Возмещаемыми расходами* признаются расходы, произведенные налогоплательщиком в налоговом периоде в целях выполнения работ по СРП в соответствии со сметой и программой работ. *Не признаются возмещаемыми:*

1) произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу:

- расходы на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;

- расходы на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения.

2) произведенные (понесенные) с даты вступления соглашения в силу:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению.

Сумма возмещаемых расходов определяется по каждому отчетному (налоговому) периоду и подлежит возмещению налогоплательщику за счет компенсационной продукции.

*В состав возмещаемых расходов включаются:*

1) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком до вступления соглашения в силу. Признаются возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были ранее признаны недропользователем участка недр для целей исчисления налога в соответствии с главой 25 налогового Кодекса. Расходы должны быть отражены в смете расходов, представляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению.

2) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком с даты вступления соглашения в силу и в течение всего срока его действия. При этом в отношении указанных расходов устанавливаются следующие особенности:

- расходы на освоение природных ресурсов, указанные в пункте 1 статьи 261 НК РФ, а также аналогичные расходы по сопряженным участкам недр, если это предусмотрено соглашением,
- управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения, в состав которых включаются расходы на оплату аренды офисов налогоплательщика, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и другие управленческие расходы. По условиям соглашения возмещаются в размере норматива управленческих расходов, установленного соглашением, но не более 2 процентов общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном (налоговом) периоде. Превышение суммы управленческих расходов над нормативом, учитывается при исчислении налоговой базы инвестора по налогу.

Возмещаемые расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции,

Компенсационная продукция за отчетный (налоговый) период рассчитывается путем деления подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти.

Если размер возмещаемых расходов не достигает предельного уровня компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, налогоплательщику в указанном периоде возмещается вся сумма возмещаемых расходов. Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, возмещение расходов производится в размере указанного предельного уровня. Невозмещенные в отчетном (налоговом) периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

*Расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу*, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с главой 25 НК РФ и не включенные в состав возмещаемых расходов. В указанные расходы не включаются суммы НДС.

*Применяется следующий порядок признания доходов и расходов:*

- для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последний день отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;
- по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный главой 25 НК РФ.

*Налоговой базой* признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли.

*Налоговая база* определяется по каждому соглашению отдельно.

В случае, если налоговая база, отрицательная, она для этого налогового периода признается равной нулю.

Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Размер налоговой ставки определяются в соответствии с п.1 ст. 284 НК РФ (24%).

*Налоговая ставка*, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течении всего срока действия СРП.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет осуществляется в соответствии с главой 25 НК РФ.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой в установленном порядке.

*Налоговый и отчетный периоды* по налогу устанавливаются в соответствии со статьями 285 НК РФ.

Порядок исчисления налога (авансовых платежей) и сроки уплаты определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налогоплательщик обязан вести раздельный учет доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения.

При отсутствии раздельного учета применяется порядок налогообложения прибыли, установленный главой 25 НК РФ без учета особенностей, установленных 26 главой НК РФ.

Доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением СРП, в том числе доходы в виде вознаграждения за выполнение функций оператора и (или) за реализацию продукции, принадлежащей государству по условиям соглашения, подлежат налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, подлежит налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ, и определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, уменьшенная на стоимость компенсационной продукции.

Если от реализации компенсационной продукции налогоплательщиком понесен убыток, он принимается в целях налогообложения в порядке и на условиях, которые установлены 25 главой НК РФ.

### **Особенности уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) при выполнении соглашений**

При выполнении соглашений налог на добавленную стоимость уплачивается в соответствии с гл.21 НК РФ.

Используется ставка НДС 18%.

Не подлежит налогообложению (освобождаются от налогообложения):

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашении порядке;



- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государства в соответствии с условиями соглашения.

#### **Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений**

Налогоплательщик представляет в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения, налоговые декларации по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от другой деятельности.

Налогоплательщик ежегодно в срок не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы, утвержденные в установленном соглашением, программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

По вновь введенным соглашениям в срок до начала работ налогоплательщик представляет в налоговые органы, утвержденные в порядке, установленном соглашением, программу работ и смету расходов по соглашению на текущий год.

#### **Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений**

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения.

Заявление о постановке на учет в налоговом органе подается в налоговые органы в течение 10 дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу.

#### **Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений**

Выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения, начиная с года вступления соглашения в силу.

Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

Выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

## Контрольные вопросы к 5 теме

1. Что представляет собой соглашение о разделе продукции?
2. Каким нормативным актом в РФ регламентируется заключение соглашений о разделе продукции?
3. Для какой категории налогоплательщиков предназначен специальный налоговый режим система налогообложения при СРП?
4. Кто является налогоплательщиком при использовании СРП?
5. Дайте определение разделу продукции.

## Тесты по 5 теме

(Укажите правильный ответ)

1. Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима СРП предоставляет в налоговые органы:
  - а) финансовую и налоговую отчетность;
  - б) решение об утверждении результатов аукциона;
  - в) соглашение о разделе продукции и решение об утверждении результатов аукциона.
2. Специальный налоговый режим соглашения о разделе продукции действует в течение:
  - а) календарного года;
  - б) всего срока действия соглашения;
  - в) полугода.
3. Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется:
  - а) нарастающим итогом с начала года;
  - б) отдельно по каждому соглашению;
  - в) в целых рублях.
4. Доходы и расходы по налогу на прибыль для добывающих предприятий находящихся на СРП определяются в соответствии с:
  - а) 25 и 26 главами налогового кодекса;
  - б) 25 главой налогового кодекса;
  - в) 26 главами налогового кодекса.
5. Налогоплательщик, находящийся на специальном налоговом режиме СРП предоставляет:
  - а) налоговые декларации по каждому налогу;
  - б) финансовую и налоговую отчетность;
  - в) налоговые декларации по каждому налогу по каждому соглашению в налоговые органы по месту нахождения месторождения.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В учебном пособии «Специальные налоговые режимы» рассмотрены все специальные налоговые режимы, применяемые на территории РФ.

Это позволит студентам не только свободно ориентироваться в порядке применения специальных налоговых режимов в РФ, но и обосновать порядок перехода на тот или иной специальный налоговый режим, получив в результате снижение уровня налоговой нагрузки.

Изучив дисциплину «Специальные налоговые режимы», студенты смогут применить свои знания на практике не только в роли специалистов конкретных предприятий, но и представителей налоговой службы.

Знания, полученные при изучении дисциплины «Специальные налоговые режимы», позволят выпускникам свободно ориентироваться в налоговом регулировании малого бизнеса, сельскохозяйственных производителей и организаций, добывающих полезные ископаемые в Российской Федерации.

После изучения данной дисциплины студенты должны получить знания о:

- перечне специальных налоговых режимов в РФ;
- роли специальных налоговых режимов в налогообложении малого бизнеса;
- ограничения нахождения на специальных налоговых режимах;
- преимуществах и недостатках действующих специальных налоговых режимов;
- порядке перехода на специальные налоговые режимы и возврате на общую систему налогообложения;
- особенностях налогообложения при применении различных налоговых режимов на территории РФ.

### Ключи к тестам

Тема 1

1 б); 2 в); 3 в); 4 а); 5 в).

Тема 2

1 в); 2 в); 3 б); 4 в); 5 а).

Тема 3

1 в); 2 в); 3 б); 4 б); 5 в).

Тема 4

1 в); 2 в); 3 б); 4 в); 5 в).

Тема 5

1 в); 2 б); 3 б); 4 а); 5 в).

# СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

## Основная литература

Платежи и налоги / сост. Н. Т. Краснолуцкая. – М.: Благовест-В, 2004. – 152 с.: ил. – (Новое законодательство. Таможенный Альманах, вып. № 3).

Налоги и налогообложение/ Иванова Н.Г., Вайс Е.А. М.: Питер, 2004. – 365с.

Налоги и налогообложение: Учебник для вузов /Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской, – СПб.: 2003

## Дополнительная литература

Налоги: Учебник для студ. вузов / Под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА: 2003. – 430с.

Налоги, налогообложение и налоговое законодательство/ Под ред. Евстигнеева Е.Н. СПб: Питер, 2003.

Налогообложение юридических и физических лиц / В.Н. Незамайкин, И.Л. Юрзинова.—М.: Экзамен: 2004.—448с

Налоговое право России. Особенная часть: учебник для вузов / отв. ред. Н.А. Шевелева.—М.: Юристъ: 2004.—670 с.

Упрощенная система налогообложения в вопросах и ответах: практическое пособие / Л. Ю. Грудцына.—Ростов н/Д: Феникс: 2005.—256 с.

Материалы периодической печати:

- Налоговый вестник;
- Российский экономический журнал;
- Финансовая газета;
- Экономика и жизнь и другие.
- Официальный сервер ФНС РФ [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)
- Ресурсы интернета

## Нормативная литература

Налоговый Кодекс РФ (части 1 и 2).

Комментарии к налоговому кодексу РФ.

СПС «Консультант+», «Гарант»