Федеральное агентство по образованию

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

Рязанский государственный университет имени С.А. Есенина

Факультет экономики

Кафедра национальной экономики и регионального развития

Курсовая работа

по дисциплине «Региональные налоги» на тему:

**«Единый налог на вменённый доход: объект применения и порядок налогообложения»**

Работу выполнил:

студент 4 курса

специальности «Налоги и налогообложение»

Измайлов Е.О.

Проверил:

Отто В.С

Рязань 2009г.

**Содержание**

Введение

Глава 1. Правовые основы и общие положения системы налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности

* 1. Налогоплательщики и объект налогообложения
  2. Порядок и сроки уплаты ЕНВД, налоговый период и ставка налога

Глава 2. Необходимость ведения раздельного учёта

2.1 Порядок учёта НДС при осуществлении иной деятельности, наряду с деятельностью подлежащей обложению ЕНВД

Глава 3. Изменение и развитие ЕНВД в 2009 году

Заключение

Список использованной литературы

Приложение

**Введение**

Одной из серьезнейших проблем Российской экономики в кризисный период ее развития является недостаток у государства финансовых ресурсов, вызванный в определяющей мере низким поступлением налогов в бюджеты всех уровней. Без выполнения комплекса мероприятий по повышению собираемости налогов невозможно осуществить структурную перестройку российской экономики, повысить инвестиционную активность, осуществить различные социальные программы.

Совершенно очевидно, что повышение фискальной направленности налогов по отношению к тем предприятиям, которые исправно платят или, по крайней мере, пытаются платить налоги, является делом бесперспективным, мало того, практика показала, что для этой категории плательщиков необходимо снизить налоговое бремя.

В этих условиях основное внимание и законодательной и исполнительной власти и фискальных органов должно быть направлено именно на тех, кто всеми правдами и неправдами скрывает свои доходы. В первую очередь речь идет о предприятиях, фирмах и предпринимателей, работающих в сфере торговли, общественного питания, бытового обслуживания населения, занимающихся ремонтно-строительными и другими видами деятельности. Это в основном представители малого бизнеса и индивидуальные предприниматели.

Максимально возможное увеличение налоговых платежей в бюджет и ослабление налогового бремени на современном этапе развития налоговой системы является весьма актуальным. А упрощение изъятия налога: техники исчисления, методик, инструкций также можно отнести к числу актуальных и конъюнктурных тем. Во многом требованиям актуальности отвечает самый массовый и простой в понимании единый налог на вмененный доход.

Целью данной работы является прослеживание механизма взимания единого налога на вмененный доход, эффективность применения данного налога на практике и перспектива развития налога. Осуществление поставленной цели вызвало необходимость решения следующих задач:

* изучить теоретические основы и нормативно-правовую базу, регулирующую процесс взимания единого налога на вмененный доход;
* выявить проблемы, встречающиеся в практике применения единого налога на вмененный доход;
* провести необходимый анализ взимания единого налога на вмененный доход с физических и юридических лиц.

**Глава 1. Правовые основы и общие положения системы налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается настоящим Кодексом, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

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

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

2) оказания ветеринарных услуг;

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

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

7) розничной торговли, осуществляемой через 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 (за исключением оказания услуг общественного питания учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения) 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 размещения наружной рекламы;

11) распространения и размещения рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах;

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

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

14) оказания услуг по передаче во временное владение и в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей.

Единый налог не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в пункте 2 статьи 346.26 НК РФ, в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших в соответствии со статьей 83 налогового кодекса.

Единый налог не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в подпунктах 6 - 9 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, в случае, если они осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими в соответствии с главой 26.1 НК РФ на уплату единого сельскохозяйственного налога, и указанные организации и индивидуальные предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга устанавливаются:

1)виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог. При введении единого налога в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг может быть определен перечень их групп, подгрупп, видов и отдельных бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату единого налога

2) значения коэффициента К2, указанного в статье 346.27 НК РФ, или значения данного коэффициента, учитывающие особенности ведения предпринимательской деятельности.

Уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с налоговым кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Исчисление и уплата иных налогов и сборов, осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения. Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности. Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Основные понятия, используемые в система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности:

**вмененный доход** - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

**базовая доходность** - условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

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

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

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

**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;

**услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств** - платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению. К данным услугам не относятся услуги по заправке автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках;

**транспортные средства** - автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-роспуски;

**платные стоянки** - площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств;

**розничная торговля** - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа в баллонах, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-роспусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления);

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

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

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

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

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

разносная торговля - розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, на дому или на улице. К данному виду торговли относится торговля с рук, лотка, из корзин и ручных тележек;

**услуги общественного питания** - услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга. К услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации подакцизных товаров. объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей, - здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. К данной категории объектов организации общественного питания относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные;

объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей, - объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров. К данной категории объектов организации общественного питания относятся киоски, палатки, магазины (секции, отделы) кулинарии и другие аналогичные точки общественного питания;

**площадь торгового зала** - часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

площадь зала обслуживания посетителей - площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

К инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы);

**открытая площадка** - специально оборудованное для торговли или общественного питания место, расположенное на земельном участке;

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

**павильон** - строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

**киоск** - строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца;

**палатка** - сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

**торговое место** - место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи, а также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей (палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты, в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов;

стационарное торговое место - место, используемое для совершения сделок купли-продажи в объектах стационарной торговой сети. К стационарным торговым местам относятся также земельные участки, передаваемые в аренду организациям и индивидуальным предпринимателям для организации стационарной торговой сети;

площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения, - площадь нанесенного изображения;

площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения - площадь экспонирующей поверхности;

площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы - площадь светоизлучающей поверхности;

распространение 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 (световых) 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-роспусках, 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;

помещение для временного размещения и проживания - помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (их части), гостиничный номер, комната в общежитии и другие помещения). Общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

**площадь стоянки** - общая площадь земельного участка, на которой размещена платная стоянка, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов.

**1.1 Налогоплательщики и объект налогообложения**

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц **(Приложение 1)**.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2. Корректирующий коэффициент К2 определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности факторов, предусмотренных статьей 346.27 НК РФ. При этом в целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение корректирующего коэффициента К2, учитывающего влияние указанных факторов на результат предпринимательской деятельности, определяется как отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

Значения корректирующего коэффициента К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно. Если нормативный правовой акт представительного органа муниципального района, городского округа, законы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в действующие значения корректирующего коэффициента K2 не приняты до начала следующего календарного года и (или) не вступили в силу в установленном настоящим Кодексом порядке с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения корректирующего коэффициента K2, действовавшие в предыдущем календарном году.

**1.2 Порядок и сроки уплаты ЕНВД, налоговый период и ставка налога**

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал. Ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода. Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

**Глава 2. Необходимость ведения раздельного учёта**

Пунктом 6 статьи 346.26 НК РФ установлено, что при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД в соответствии с НК РФ, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, согласно пункту 7 статьи 346.26 НК РФ обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Таким образом, налогоплательщики, осуществляющие одновременно виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД и подпадающие под действие общеустановленной системы налогообложения, распределяют осуществленные ими общехозяйственные, общепроизводственные расходы, а также расходы на оплату труда пропорционально доле доходов, полученных от каждого вида деятельности в общем объеме доходов, полученных от всех видов деятельности.

В этих целях налогоплательщики обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по каждому осуществляемому ими виду предпринимательской деятельности. При невозможности непосредственно отнести тот или иной объект учета к конкретному виду деятельности в конце отчетного периода необходимо произвести распределение соответствующих сумм между видами деятельности. Распределению подлежат:

* общехозяйственные, общепроизводственные расходы (общие расходы, связанные с производством и реализацией, и общие внереализационные расходы);
* расходы на оплату труда;
* расходы, связанные с уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (за исключением страховых взносов в виде фиксированных платежей).

В Письме Минфина Российской Федерации от 14 марта 2006 года №03-03-04/1/224 отмечено, что величина расходов, относящихся к деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, определяется пропорционально доле доходов от этого вида деятельности в общем доходе организации по всем видам деятельности. То есть общий доход включает в себя доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы. В этом письме также сказано, что согласно пункту 7 статьи 274 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Таким образом, с целью исключения искажения налоговой базы по налогу на прибыль следует распределять расходы между видами деятельности по отчетным периодам, нарастающим итогом с начала года. При этом доход, пропорционально которому осуществляется распределение расходов, также исчисляется нарастающим итогом с начала года. Специалисты финансового ведомства указали в Письме, что такую методику распределения расходов при совмещении общего режима налогообложения и специального, предусматривающего уплату ЕНВД, следует применять в целях налогообложения независимо от методики распределения расходов, принятой организацией в целях бухгалтерского учета.

**2.1 Порядок учёта НДС при осуществлении иной деятельности, наряду с деятельностью подлежащей обложению ЕНВД**

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.26 НК РФ организации, переведенные на уплату ЕНВД по определенному виду деятельности, не признаются плательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения согласно главе 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

В том случае, когда организация осуществляет наряду с деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, НДС по ним исчисляется и уплачивается в соответствии с положениями главы 21 НК РФ. В этой ситуации организация обязана вести раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС.

Суть раздельного учета заключается в том, чтобы отделить суммы «входного» НДС, относящиеся к деятельности, облагаемой ЕНВД. Эти суммы должны учитываться в стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг) (подпункт 3 пункта 2 статьи 170 НК РФ). Рассматривая раздельный учет НДС, мы говорили, что в соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК РФ, суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг):

* принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 НК РФ, если приобретенный ресурс используется для осуществления операций, облагаемых НДС;
* учитываются в стоимости таких ресурсов в соответствии с пунктом 2 статьи 172 НК РФ при использовании последних в деятельности, не облагаемой НДС.

Здесь же хотелось бы обратить внимание на Письмо Минфина Российской Федерации от 8 июля 2005 года №03-04-11/143 «О раздельном учете НДС при применении ЕНВД», в котором рассмотрен вопрос принятия к вычету сумм НДС организацией, переведенной по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД. В Письме обращено внимание на абзац 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ и указано, что норма, предусмотренная этим абзацем, применяется только налогоплательщиками НДС. Организации, являющиеся в отношении отдельных видов деятельности налогоплательщиками ЕНВД и у которых за налоговый период доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых осуществляются в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство, не вправе суммы НДС, предъявленные поставщиками, принимать к вычету в полном объеме. Согласно пунктам 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально- производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001 года №44н, материально-производственные запасы, в том числе товары, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которой при приобретении за плату признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, один из которых указан выше).

На основании пункта 2 статьи 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные налогоплательщиками по товарам (работам, услугам), а также имущественным правам на территории Российской Федерации приобретаемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, принимаются к налоговому вычету на основании соответствующих первичных документов в том отчетном периоде, когда эти товары приобретены и приняты на учет, а не в том периоде, когда эти товары будут фактически реализованы. То есть НК РФ не связывает право налогоплательщика на вычеты с моментом реализации имущества.

Такой вывод согласуется и с положениями пункта 5 статьи 173 НК РФ, на основании, которого организации, не являющиеся плательщиками НДС, обязаны перечислять налог в бюджет только в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением НДС.

Таким образом, суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, использованным организациями, перешедшими на уплату ЕНВД, при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, вычету не подлежат.

Учитывая этот факт, суммы НДС, ранее принятые к вычету в соответствии со статьями 171, 172 НК РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым в производственной деятельности, после перехода организации на уплату ЕНВД, необходимо восстановить в последнем налоговом периоде перед переходом на ЕНВД и возвратить в бюджет.

Обратимся к подпункту 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ:

*«При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с главами 26.2 и 26.3 настоящего Кодекса суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам в порядке, предусмотренном настоящей главой, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы».*

То есть налогоплательщики при переходе, в частности, на уплату ЕНВД суммы НДС, принятые к вычету, обязаны восстановить в налоговом периоде, предшествующем переходу на уплату ЕНВД. Те налогоплательщики, деятельность которых с 1 января 2006 года подлежит налогообложению ЕНВД, не должны производить восстановление в декабре 2005 года, ведь эти требования пункта 3 статьи 170 НК РФ вступают в силу только с 1 января 2006 года. Следовательно, восстановление сумм НДС полномасштабно должно впервые производиться в декабре 2006 года. При возникновении спора по этому вопросу с налоговыми органами, можно заручиться поддержкой судей, которые неоднократно подтверждали отсутствие (в соответствии с действующим законодательством) у налогоплательщиков обязанности восстанавливать НДС при переходе на применение специальных налоговых режимов. В качестве примеров можно привести Постановление Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 30 марта 2004 года №15511/03, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 августа 2005 по делу №Ф04-5288/2005(13916-А46-31).

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Суммы НДС, восстановленные таким образом, не включаются в стоимость товаров (работ, услуг), а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

На практике произведенные организацией расходы зачастую нельзя напрямую отнести к какому-то одному виду деятельности, что затрудняет учет сумм «входного» НДС по приобретаемым ресурсам.

Если заранее известно, что приобретаемый товар будет потребляться в рамках осуществления всех видов деятельности, но сложно определить долю, приходящуюся на облагаемые и не облагаемые НДС операции, то сумма «входного» НДС принимается к вычету в пропорции, определяемой исходя из стоимости товаров (работ, услуг), облагаемых НДС в общей стоимости отгруженных за налоговый период товаров. Остальная сумма НДС учитывается в стоимости ресурса. Такую пропорцию можно использовать только в отношении косвенных расходов. Стоимость товаров, приобретенных для перепродажи, относится к прямым расходам. Поэтому организации торговли необходимо организовать такой учет реализации товаров, позволяющий определить, сколько и каких товаров было реализовано в розницу (в режиме ЕНВД), а сколько - оптом (в рамках общего режима налогообложения). Соответственно расчет суммы «входного» НДС, которую можно принять к вычету, должен осуществляться прямым счетом исходя из стоимости товаров, реализация которых облагается НДС. На практике в момент приобретения товаров организация может не знать, в каком режиме эти товары будут реализованы: оптом или в розницу, за наличный расчет или путем безналичного перечисления средств. Решение же о порядке учета «входного» НДС нужно принимать уже в момент приобретения. Если на дату приобретения неизвестно, оптом или в розницу товар будет продан, как поступить с суммами «входного» НДС в таком случае? Однозначного ответа на этот вопрос глава 21 НК РФ не дает, поэтому организации могут использовать различные подходы при решении этой проблемы.

Существуют три варианта учета «входного» НДС в данной ситуации. Рассмотрим их на примере **(Приложение 2)**.

**Глава 3. Изменение и развитие ЕНВД в 2009 году**

С первого января 2009г. Многие нормы главы 26.3 НК РФ, посвящённой системе налогообложения в виде единого налога на вменённый доход, действует в новой редакции. Вот что следует учитывать, применяя ЕНВД в 2009 году. На основании пункта 2.2 с 1 января 2009 года не переводятся на уплату ЕНВД следующие категории налогоплательщиков. Организации, в которых доля участия других фирм составляет более 25% (подп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ). Это 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%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%; организации потребительской кооперации, осуществляющие деятельность в соответствии с Законом РФ от 19.06.92 № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»; на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие деятельность в соответствии с Законом РФ от 19.06.92 № 3085-1; на аптечные учреждения (до 1 января 2011 года). Эта норма введена 26 ноября 2008 года Федеральным законом № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Напомним, что согласно статье 4 Федерального закона от 22.06.98 № 86-ФЗ «О лекарственных средствах» аптечным учреждением признается организация, осуществляющая розничную торговлю лекарственными средствами, изготовление и отпуск лекарственных средств в соответствии с требованиями настоящего закона. К аптечным учреждениям относятся аптеки, аптеки учреждений здравоохранения, аптечные пункты, аптечные магазины и аптечные киоски. Таким образом, что с этого года применять систему налогообложения в виде ЕНВД можно в основном малым предприятиям. Напомним, что на основании Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» именно у малых предприятий средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать ста человек (включительно).

В конце 2008 года вышел ряд разъяснений Минфина России, посвященных указанным ограничениям.

Статья 346.26 НК РФ Федеральным законом от 22.07.2008 № 155-ФЗ была дополнена новым пунктом 2.2, в котором перечислены ограничения для применения ЕНВД для отдельных видов деятельности с 1 января 2009 года. В письме от 08.10.2008 № 03-11-04/3/457 Минфин России разъяснил, что ограничения, приведенные в подпунктах 1 и 2 пункта 2.2 статьи 346.26 НК РФ, действуют как в отношении действующих, так и вновь образованных организаций и зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (см. также письмо от 08.09.2008 № 03-11-04/3/422).

При расчете среднесписочной численности нужно учитывать работников, занятых как во «вмененных», так и в прочих видах деятельности, доходы от которых облагаются в рамках иных режимов налогообложения. Об этом — письмо Минфина России от 07.10.2008 № 03-11-04/3/455.

В письмах от 13.10.2008 № 03-11-05/248, от 08.09.2008 № 03-11-04/3/421 и от 04.09.2008 № 03-11-04/3/415 финансовое ведомство подчеркнуло, что среднесписочную численность работников следует определять в целом по организации и включать в нее работников филиалов, представительств и иных обособленных подразделений. Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам деятельности, которые согласно решениям местных властей относятся к «вмененным» видам.

То есть впервые система налогообложения в виде уплаты ЕНВД перестала быть абсолютно обязательной в отношении всех видов деятельности, облагаемых указанным налогом. У индивидуального предпринимателя появилась возможность выбирать между двумя налоговыми режимами.

**Постановка на учет плательщиков ЕНВД**

Помимо уточнения списка налогоплательщиков, которые не смогут уплачивать ЕНВД, законодатели прописали механизм постановки «вмененщиков» на налоговый учет.

Согласно пункту 2 статьи 346.28 НК РФ если фирмы и индивидуальные предприниматели оказывают автотранспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов, ведут развозную или разносную розничную торговлю, а также размещают рекламу на транспортных средствах, то на учет они должны вставать по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Для всех остальных плательщиков ЕНВД порядок постановки на учет не изменился: зарегистрироваться нужно в инспекции по месту осуществления «вмененной» деятельности.

Если же организация или индивидуальный предприниматель осуществляют «вмененную» деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, где действуют несколько налоговых органов, производится в налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное в заявлении о постановке данного налогоплательщика на учет первым.

Скажем несколько слов о сроках подачи заявления о постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД и получения ответа от инспекторов. При постановке на учет налогоплательщики должны учитывать еще несколько особенностей. Так, согласно пункту 39 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 на налогоплательщиков, вставших на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных в статье 83 НК РФ оснований, не может быть возложена ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на налоговый учет в том же самом налоговом органе по иному основанию. В связи с этим организация (индивидуальный предприниматель) не обязана вставать на налоговый учет в качестве плательщика единого налога на вмененный доход в тех налоговых инспекциях, в которых она состоит на налоговом учете по иным основаниям. Подтверждает это и финансовое ведомство (см. письмо Минфина России от 24.04.2007 № 03-11-04/3/126). О том, что организация или индивидуальный предприниматель применяет «вмененку», будет свидетельствовать представленная по итогам квартала декларация по ЕНВД.

Для того чтобы встать на учет в качестве плательщика единого налога на вмененный доход, организации и индивидуальные предприниматели должны представить в инспекцию соответствующее заявление. И подать его необходимо в течение пяти дней со дня начала осуществления деятельности, подпадающей под уплату ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

А с какого момента фирмы и предприниматели становятся плательщиками единого налога? К сожалению, НК РФ не содержит ответа на данный вопрос. Однако в своих разъяснениях финансовое ведомство указало, что началом осуществления деятельности в целях уплаты ЕНВД является дата, когда началось ведение розничной торговли, оказание соответствующих услуг или выполнение работ (см., например, письмо Минфина России от 07.09.2007 № 03-11-04/3/355).

В НК РФ содержится требование, согласно которому форма заявления о применении «вмененки» не может быть произвольной. Она устанавливается Федеральной налоговой службой. В настоящее время формы заявлений о постановке на учет утверждены приказом ФНС России от 05.02.2008 № ММ-3-6/45@. Организациям следует представлять заявление по форме № ЕНВД-1, а индивидуальным предпринимателям — по форме № ЕНВД-2.

Помимо заявления следует представить копии документов, которые могут понадобиться при регистрации. Перечень таких документов содержится в письме Минфина России от 01.10.2007 № 03-11-02/249 (ФНС России довел его до нижестоящих налоговых органов письмом от 19.10.2007 № СК-6-09/798@).

Согласно этому письму организации представляют заверенные копии следующих документов:

* свидетельства о постановке на учет в налоговом органе юридического лица (например, по форме № 1-1-Учет);
* свидетельства о государственной регистрации юридического лица (форма № Р51001) или свидетельства о внесении записи в ЕГРЮЛ о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 года (форма № Р57001)

При постановке на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД индивидуальные предприниматели предъявляют документ, удостоверяющий личность. А к заявлению им нужно приложить заверенные копии следующих документов:

* свидетельства о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории РФ (например, по форме № 2-1-Учет);
* свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма № Р61001) или свиде-тельства о внесении в ЕГРИП записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 года (форма № Р67001).

Заявление о постановке на учет «вмененщик» может подать лично, через законного (уполномоченного) представителя либо направить по почте. Если вы собираетесь уведомить налоговую инспекцию о применении системы налогообложения в виде ЕНВД через законного (уполномоченного) представителя, то учите, что он должен иметь соответствующую доверенность, подтверждающую его полномочия. А дополнительно к пакету документов, о котором мы сказали выше, необходимо приложить копию этой доверенности.

Если вы решите направить заявление по почте, то имейте в виду следующее. Во-первых, составьте опись вложения, отметка на которой налоговой инспекции или отделения почты (при отправке ценным письмом) послужит доказательством фактов направления и получения документов, а также укажет на дату их поступления. Во-вторых, отправляйте заявление с уведомлением о вручении. При отправке заявления с необходимыми документами по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления. Это следует из пункта 4 статьи 80 НК РФ.

**Порядок исчисления суммы ЕНВД**

С 2009 года введен новый порядок определения коэффициента-дефлятора К1, используемого при исчислении налоговой базы по ЕНВД. Ранее он учитывал изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в России в предшествующем периоде, то есть в календарном году. С 2009 года коэффициент-дефлятор, устанавливаемый на календарный год, будет рассчитываться как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в предшествующем календарном году.

Минэкономразвития России приказом от 12.11.2008 № 392 установило коэффициент-дефлятор К1, необходимый для расчета налоговой базы по единому налогу на вмененный доход на 2009 год. Он составляет 1,148. Причем данную величину не нужно умножать на К1, действующий в 2008 году. Принимая во внимание то обстоятельство, что размер коэффициента-дефлятора на 2009 год определен в 2008 году (то есть до вступления в силу новой редакции главы 26.3 НК РФ), при его расчете коэффициент-дефлятор К1, установленный на 2008 год, не учитывался. Такой вывод содержится в письме Минфина России от 19.11.2008 № 03-11-03/25.

На основании поправок, внесенных в определения видов предпринимательской деятельности, в таблице, приведенной в пункте 3 статьи 346.29 НК РФ, также уточнены определения соответствующих видов предпринимательской деятельности и физических показателей, используемых для определения базовой доходности при исчислении единого налога.

Например, по такому виду деятельности, как оказание услуг по предоставлению во временное владение (пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок), с 2009 года установлен физический показатель в виде общей площади стоянки (в квадратных метрах).

Обратите внимание, что размеры базовой доходности по всем видам предпринимательской деятельности не изменились.

Не остался без внимания и корректирующий коэффициент К2. Как известно, К2 — это коэффициент базовой доходности, который учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, место ведения деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-роспусков и речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности. Такое определение содержится в статье 346.27 НК РФ.

С 1 января 2009 года законодатели исключили из пункта 6 статьи 346.29 НК РФ положение, на основании которого «вмененщики» вправе самостоятельно корректировать значение коэффициента К2 на время фактического периода ведения деятельности.

ФНС России в письме ФНС России от 23.01.2009 № ШС-22-3/59@ разъяснила порядок учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности с 1 января 2009 года. Так, с указанной даты из пункта 6 статьи 346.29 НК РФ был исключен абзац 3, предоставлявший «вмененщикам» право корректировать величину К2 с учетом фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности. Однако продолжают действовать положения статьи 346.27 и пункта 6 статьи 346.29 НК РФ, которые разрешают при расчете суммы ЕНВД учитывать режим работы и сезонность, если представительные органы муниципального образования, законодательные органы Санкт-Петербурга и Москвы установили значения соответствующих подкоэффициентов.

Кроме того, с 1 января 2009 года при расчете суммы единого налога, подлежащего уплате, сумма налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиком на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период при выплате вознаграждений работникам, занятым в сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. В 2008 году в данной формулировке присутствовала оговорка «своим работникам», которая налоговыми органами трактовалась как «работникам, состоящим в штате организации (индивидуального предпринимателя)».

Таким образом, налогоплательщик вправе уменьшить сумму ЕНВД на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных при выплате вознаграждений работникам, как состоящим в штате (в том числе работающим по совместительству), так и тем, кто в штате не состоит (выполняет работы по гражданско-правовым договорам).

**Правила округления показателей**

Со статьей 346.29 НК РФ связана еще одна интересная поправка. Так, с 1 января 2009 года она дополнена пунктом 11, который устанавливает следующее. При расчете суммы ЕНВД значения корректирующего коэффициента К2 необходимо округлять до третьего знака после запятой, а значения физических показателей следует указывать в целых единицах или в полных рублях. При этом значения показателей менее 50 коп. (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 коп. (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы). Заметим, что такой порядок округления величин коэффициентов и физических показателей ранее был прописан только в Порядке заполнения налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, утвержденном приказом Минфина России от 17.01.2006 № 8н. С 1 января 2009 года он закреплен на федеральном уровне.

**Розничная торговля**

С 1 января 2009 года к розничной торговле в целях налогообложения ЕНВД не относится реализация газа. Кроме того, законодатели добавили, что реализация товаров, продаваемых посредством телефонной связи, также не относится к розничной торговле и не переводится на уплату единого налога.

Торговля, осуществляемая путем приема заказов по телефону без использования для этих целей предусмотренного нормами главы 26.3 Кодекса какого-либо объекта организации торговли не может быть отнесена к стационарной или к нестационарной торговле. Также данный вид деятельности не может быть отнесен и к развозной или разносной торговле. На это обратил внимание Минфин России в письме от 27.01.2009 № 03-11-06/3/11.

Кроме того, реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих автоматах, относятся к розничной торговле. Ранее розничной торговлей признавалась только предпринимательская деятельность по реализации покупных товаров через торговые автоматы. А деятельность по реализации кулинарной продукции собственного производства (в том числе напитков и супов, изготовленных из сухих ингредиентов и воды) через торговые автоматы Минфин России относил к деятельности в сфере оказания услуг общественного питания.

Подпункт 7 пункта 1 статьи 346.26 НК РФ также претерпел некоторые технические изменения. Исключены слова «киоски, палатки, лотки и другие». То есть на уплату ЕНВД могут быть переведены налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

Что касается понятия «стационарная торговая сеть», то с 2009 года на основании статьи 346.27 НК РФ к ней отнесена торговая сеть, расположенная не только в предназначенных, но также и в используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям.

**Услуги автостоянок**

С 1 января 2009 года законодатели уточнили, что под уплату ЕНВД подпадают не только услуги по хранению автотранспортных средств на платных стоянках, но и услуги по предоставлению во временное владение (пользование) мест для стоянки автотранспортных средств. Вместе с тем деятельность штрафных автостоянок не относится к «вмененной». Об этом — подпункт 4 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

До 1 января 2009 года на «вмененку» переводилась деятельность, связанная с оказанием услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках. Причем в главе 26.3 Налогового кодекса РФ не указано, что следует понимать под такими услугами. В связи с этим Минфин России разъяснил, что если организация (индивидуальный предприниматель) оказывает данные услуги на основании договора хранения, то она должна уплачивать ЕНВД (разумеется, если местные власти включили услуги по хранению автотранспортных средств в перечень видов деятельности, переводимых на уплату единого налога). Если же стоянка предоставляет места для автотранспорта, но при этом за его сохранность или порчу отвечать не собирается, то такие услуги на систему налогообложения в виде ЕНВД не переводятся (см., например, письмо Минфина России от 28.01.2008 № 03-11-04/3/26).

**Автотранспортные услуги**

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ в автотранспортном средстве, предназначенном для перевозки пассажиров, под посадочными местами следует понимать места для сидения, не считая мест водителя и кондуктора. Их количество необходимо определять на основании данных технического паспорта завода-изготовителя транспортного средства. Если же в техническом паспорте завода-изготовителя такая информация не содержится, то количество посадочных мест должно определяться органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в РФ. Для этого владельцам автотранспортных средств, предназначенных для перевозки пассажиров, необходимо подать соответствующее заявление.

**Бытовые услуги**

Согласно статье 346.27 НК РФ к бытовым услугам не относятся услуги ломбардов и услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств. Также с 1 января 2009 года для целей уплаты ЕНВД ими не признаются изготовление мебели и строительство индивидуальных домов.

**Оказание услуг общепита**

Согласно ранее действующей редакции статьи 346.27 НК РФ к объектам организации общественного питания, не имеющим специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, относились, в частности, магазины (секции, отделы) кулинарии.

Законодатели уточнили, что такими объектами будут признаваться только те магазины (отделы) кулинарии, которые созданы и работают при ресторанах, барах, кафе, столовых и закусочных.

**Сдача в аренду торговых мест и земли**

С 1 января 2009 года из новой редакции статьи 346.27 НК РФ исчезло определение стационарного торгового места. Данной поправкой законодатели исправили допущенную техническую ошибку.

Из подпункта 13 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ исключили уточнение, передача во временное владение и (или) в пользование каких именно объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) переводится на уплату ЕНВД. Кроме того, в соответствии с новой редакцией подпункта 14 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ на «вмененку» переводится оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания. То есть с 1 января 2009 года при сдаче в аренду земельных участков не важно, имеют ли размещаемые на них объекты стационарной торговой сети и объекты организации общественного питания торговый зал или зал обслуживания посетителей соответственно.

**Заключение**

И, тем не менее, роль единого налога является знаковой по многим параметрам. Написав данную курсовую работу, можно сделать вывод о том, что для налогоплательщиков переход на уплату единого налога на вмененный доход оказался выгодным. Во-первых, сократилась сумма отчислений по сравнению с ранее применяемой системой налогообложения, кроме того, переход на единый налог на вмененный доход упростил ведение бухгалтерского учета.

С введением этого налога предприятия и предприниматели попадают в более современную и здоровую правовую среду, что в свою очередь, должно исключить серьезные и налоговые нарушения.

Единый налог позволяет упразднить малоэффективную работу налоговых органов по выездной и камеральной проверкам самой многочисленной группы налогоплательщиков по количеству и не столь значащей по объемам уплаченным налогов и сосредоточить усилия на других направлениях работ, и в частности проверке крупных и средних плательщиков.

Единый налог на вмененный доход – это правильные налоговые взаимоотношения с бюджетом тех субъектов рынка, где трудно контролировать реальный оборот.

**Список использованной литературы**

1. Налоговый кодекс РФ.

2.Федеральный закон от 19.07.2009 № 202-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона "О внесении изменений в часть первую, часть вторую.

3.Приказ Минэкономразвития от 13.11.2009 № 465 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2010 год»

4.Проект Приказа Мифнина России "О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 8 декабря 2008 г. № 137н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

5. www.26-3.ru

6. www.audit-it.ru

7. www.r62.nalog.ru.

**Приложение 1**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды предпринимательской деятельности | Физические показатели | Базовая доходность в месяц (рублей) |
| 1 | 2 | 3 |
| Оказание бытовых услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7 500 |
| Оказание ветеринарных услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7 500 |
| Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 12 000 |
| Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках | Площадь стоянки (в квадратных метрах) | 50 |
| Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов | Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов | 6 000 |
| Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров | Посадочное место | 1 500 |
| Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы | Площадь торгового зала (в квадратных метрах) | 1 800 |
| Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров | Торговое место | 9 000 |
| Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров | Площадь торгового места в квадратных метрах | 1 800 |
| Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения) | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 4 500 |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей | Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах) | 1 000 |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 4 500 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения | Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах) | 3 000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения | Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах) | 4 000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло | Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах) | 5 000 |
| Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах- роспусках, речных судах | Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, автомобилей легковых и грузовых прицепов, полуприцепов и прицепов- роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы | 10 000 |
| Оказание услуг по временному размещению и проживанию | Площадь спального помещения (в квадратных метрах) | 1 000 |
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания не превышает 5 квадратных метров | Количество торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам | 6 000 |
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания превышает 5 квадратных метров | Площадь торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в квадратных метрах) | 1 200 |
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, не превышающей 10 квадратных метров, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей | Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование | 5 000 |
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, превышающей 10 квадратных метров, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей | Площадь земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование (в квадратных метрах) | 1 000 |

**Приложение 2**

***Пример 1.***

Торговая организация продает товары оптом и в розницу через магазин. В части розничной торговли она является плательщиком ЕНВД.

Организация приобрела товар на сумму 18 000 рублей, включая НДС - 10%. Товар принят к учету на склад в мае и в этом же месяце оплачен. От поставщика получен надлежащим образом оформленный счет-фактура.

**Вариант А.**

В момент приобретения товара организация предполагает продать всю партию оптом.

НДС в таком случае принимается к вычету по всему счету-фактуре в порядке, установленном статьей 172 НК РФ, с отражением в книге покупок.

Впоследствии возможна ситуация, что товар, приобретенный для операций, облагаемых НДС, частично или полностью был передан для реализации через розничный магазин.

Предположим, что в июне 30% товара передаются для реализации в магазин. В таком случае согласно пункту 3 статьи 170 НК РФ сумма НДС в этой части подлежит восстановлению.

Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж подобные ситуации не предусмотрены. Но поскольку налоговая декларация по НДС составляется на основе данных книги покупок, то следует внести в книгу покупок исправительные записи в том периоде, когда стало известно, что товар будет продан в розницу.

Для ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом и в розницу, организации нужно открыть счета второго порядка к субсчету 3 счета 19 «НДС по приобретенным материально–производственным запасам»:

19-3-1 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым оптом»;

19-3-2 «НДС по приобретенным товарам, реализуемым в розницу».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| На дату принятия к учету товара (май) операции отражаются в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями: | | | |
| 41-1 | 60 | 16 363,64 | Приняты к учету приобретенные товары |
| 19-3-1 | 60 | 1 636,36 | Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, предназначенным для продажи оптом |
| 68 | 19-3-1 | 1 636,36 | Принят к вычету НДС по товарам, предназначенным для продажи оптом |
| На дату передачи части товара (30%) со склада в магазин (июнь) составляют следующие записи: | | | |
| 41-2 | 41-1 | 4 909,09 | Передана часть товара, предназначенная для продажи в розницу |
| 68 | 19-3-1 | 490,91 | СТОРНО! Восстановлен к уплате в бюджет НДС в части товара, предназначенного для розничной продажи |
| 19-3-2 | 19-3-1 | 490,91 | Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, предназначенным для продажи в розницу |
| 41-2 | 19-3-2 | 490,91 | Восстановленная сумма НДС включена в стоимость товаров, предназначенных для розничной продажи |

В июне в книгу покупок следует внести корректировочную запись, уменьшающую сумму вычетов на 490,91 рубля.

**Вариант В.**

В момент приобретения товара организация предполагает продать всю партию в розницу. НДС в таком случае в полном объеме необходимо включить в стоимость товаров. От обязанности регистрировать, счет-фактуру по такой операции в журнале учета полученных счетов-фактур и книге покупок организация освобождена, так как не является плательщиком НДС.

Если впоследствии товар частично или полностью возвращается из магазина с целью реализации оптом, на дату возврата счет-фактура должен быть зарегистрирован в журнале учета полученных счетов-фактур и отражен в книге покупок в части, приходящейся на стоимость товара, реализованного оптом.

Предположим, что в мае организация весь приобретенный товар завезла в магазин для продажи в розницу. А в июне не проданный в розницу остаток (30%) товара был возвращен из магазина на склад с целью его реализации оптом.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| На дату принятия товара к учету товара в розницу (май) должна быть сделана бухгалтерская запись: | | | |
| 41-2 | 60 | 18 000 | Принят к учету товар, предназначенный для продажи в розницу (с НДС) |
| На дату возврата остатка товара из магазина на склад (июнь) делаются следующие записи: | | | |
| 41-1 | 41-2 | 4 909,09 | Возвращена часть товара, предназначенная для продажи оптом (без НДС) |
| 19-3-1 | 41-2 | 490,91 | Отражена сумма НДС в части стоимости товаров, предназначенных для продажи оптом |
| 68 | 19-3-1 | 490,91 | Принят к вычету НДС в части стоимости товаров, предназначенных для продажи оптом |

В июне в книге покупок регистрируется счет-фактура на сумму 5 400 рублей (в том числе НДС 490,91 рубля).

**Вариант С.**

Известно, что приобретенная партия товара будет продана частично оптом, частично в розницу. Но на дату приобретения товара определить размер частей не представляется возможным.

В таком случае, неправомерно принять к вычету НДС полностью по всему счету-фактуре. Следовательно, организации необходимо найти способ, определяющий, каким образом суммы «входного» НДС могут быть поделены между оптом и розницей.

Организация самостоятельно выбирает метод, согласно которому на стадии приобретения товара будет организован учет «входного» НДС, основываясь на специфике своей работы, и отражает его в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Можно, например, делить НДС пропорционально доле товаров, реализованных в предыдущем налоговом периоде оптом и в розницу, и учитывать каждую часть налога в соответствии с правилами, указанными выше (смотрите варианты А и В).

Следует обратить внимание, что в любом случае по мере фактической реализации товаров организации необходимо будет производить уточнение суммы НДС, предъявленной к вычету. В конечном итоге сумма НДС, предъявленная к вычету, должна строго соответствовать стоимости товаров, реализованных оптом.

Предположим, что организация, закупившая товар, изначально предполагает, что часть товара будет реализована в розницу через магазин, а часть оптом по безналичному расчету.

Допустим, в апреле объем реализации без НДС составил 1000 000 рублей, в том числе: 700 000 рублей - опт, 300 000 рублей - розница.

Рассчитаем долю товаров, реализованных в прошлом налоговом периоде:

- в розницу 300 000 / 1000 000 х 100% = 30%;

- оптом 700 000 / 1000 000 х 100% = 70%.

В такой ситуации на дату принятия к учету товара (май) составляют следующие бухгалтерские записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 41-1 | 60 | 11 454,55 | Приняты к учету товары, предназначенные для реализации оптом (без НДС) (16 363,64 х 70%) |
| 41-2 | 60 | 4 909,09 | Приняты к учету товары, предназначенные для реализации в розницу (без НДС) (16 363,64 х 30%) |
| 19-3-1 | 60 | 1 145,45 | Отражен НДС, приходящийся на часть товара, предназначенную для продажи оптом (1 636,36 х 70%) |
| 19-3-2 | 60 | 490,91 | Отражен НДС, приходящийся на часть товара, предназначенную для реализации в розницу (1 636,36 х 30%) |
| 68 | 19-3-1 | 1 145,45 | Принят к вычету НДС по товарам, предназначенным для продажи оптом (1 636,36 х 70%) |
| 41-2 | 19-3-2 | 490,91 | Сумма НДС отнесена на увеличение стоимости товаров, предназначенных для розничной продажи (1 636,36 х 30%) |

Предположим, что вся партия товара целиком продана в розницу в июне.

На дату фактической реализации товара в учете необходимо сделать записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 41-2 | 41-1 | 11 454,55 | Передана часть товара, предназначенная для продажи в розницу (16 363,64 х 70%) |
| 68 | 19-3-1 | 1 145,45 | Восстановлен к уплате в бюджет НДС в части товара, реализованного в розницу (1636,36 х 70%) |
| 19-3-2 | 19-3-1 | 1 145,45 | Отражена сумма НДС по товарам, проданным в розницу (1636,36 х 70%) |
| 41-2 | 19-3-2 | 1 145,45 | Включена в стоимость товаров, проданных в розницу, восстановленная сумма НДС |

Сумму НДС, приходящуюся на стоимость товаров, предназначенных для продажи оптом, организация принимает к вычету при наличии счета-фактуры и документов, подтверждающих фактическую оплату поставщику сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации (подпункт 2 пункта 2 статьи 171 НК РФ и пункт 1 статьи 172 НК РФ)

В июне в книге покупок следует внести корректировочную запись, уменьшающую сумму налоговых вычетов на 1145,45 рублей.

Если на момент перехода с общей системы налогообложения на ЕНВД у налогоплательщика имеются остатки приобретенных товаров, материалов и входящий НДС по ним был возмещен из бюджета, при использовании этих остатков при осуществлении операций, не облагаемых НДС, суммы налога должны быть восстановлены в расчетах с бюджетом (подпункт 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ).

***Пример 2.***

Организация осуществляла в 2006 году оптовую торговлю. В период действия общей системы налогообложения организацией были приобретены и оплачены товары на сумму 354 000 рублей (в том числе НДС - 54 000 рублей). После оплаты и принятия товаров к учету сумма НДС была предъявлена к вычету. С 1 января 2007 года организация осуществляет розничную торговлю и является плательщиком ЕНВД. По результатам инвентаризации по состоянию на 1 января в организации числятся товары на сумму 170 000 рублей (без НДС). Все товары реализованы в розницу в первом квартале 2007 года. В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| До перехода на ЕНВД | | | |
| 60 | 51 | 354 000 | Перечислено поставщику |
| 41 | 60 | 300 000 | Приняты к учету товары |
| 19 | 60 | 54 000 | Учтен НДС |
| 68 | 19 | 54 000 | НДС предъявлен к вычету |
| 90-2 | 41 | 130 000 | Списана стоимость реализованных товаров |
| При переходе на ЕНВД | | | |
| 19 | 68 | 30 600 | Восстановлен НДС, ранее предъявленный к вычету (54 000 х 170 000 / 300 000) |
| 91-2 | 19 | 30 600 | Учтен в составе прочих расходов восстановленный НДС |
| 68 | 51 | 30 600 | Перечислен в бюджет восстановленный НДС |
| 90-2 | 41 | 200 600 | Списана стоимость реализов. товаров (170 000 + 30 600) в 2006 году |