

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РФ .....	5
1.1. Налоги и налогообложение, уровни.....	5
1.2. Виды налогов и ставки. Законодательство, сборы налогов.....	8
1.3. Основные системы налогообложения, льготы.....	11
1.4. Упрощенная система налогообложения .....	23
1.5. Оптимизация налогообложения .....	30
2. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В АПТЕКЕ № 171 «СКОРАЯ ПОМОЩЬ» .....	37
2.1. Характеристика объекта исследования .....	37
2.2. Анализ налоговой системы .....	39
3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АПТЕКИ № 171 ЗАО «ПЕРВАЯ ПОМОЩЬ» .....	44
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	48
ГЛОССАРИЙ.....	49
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	50

## ВВЕДЕНИЕ

Тема курсовой работы в современных условиях является актуальной, поскольку в современных условиях налоговая составляющая в системе управления предприятием приобретает тем большее значение, чем большее влияние налоги оказывают на финансово-экономические показатели деятельности предприятия. Эффективный налоговый менеджмент зачастую является фактором, определяющим жизнеспособность предприятия.

Финансовое состояние предприятий является одним из основных факторов, определяющих стабильность экономического роста в стране. На устойчивость предприятий оказывают влияние внутренние и внешние факторы.

Тяжесть налогового бремени побуждает налогоплательщиков искать пути его снижения. Все это требует формирования новых подходов к налоговому планированию как важнейшей составной части управления финансами, оценки его влияния на финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Целью курсовой работы является изучение налогов и налогообложения в коммерческой деятельности.

Объектом исследования выступает аптека «Первая помощь» № 171.

Предметом исследования выступают налоги и налогообложение в коммерческой организации.

Задачами работы являются:

- изучить теоретические аспекты налогов и налогообложения;
- изучить систему налогообложения в аптеке № 171 «Первая помощь»;
- разработать рекомендации по совершенствованию налогообложения в аптеке.

При написании курсовой работы использовались следующие методы исследования: балансовый, коэффициентный, абсолютных и относительных величин, исторический.

Теоретическую основу работы составили нормативная и законодательная база, учебная и методическая литература по теме исследования.

# 1. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РФ

## 1.1. Налоги и налогообложение, уровни

Налоги, как форма отчуждения части собственности физических лиц, появились вместе с возникновением государства. Объективная потребность последнего в налоговых поступлениях понятна: содержание государственного аппарата и армии требует средств, которые государство не получает в достаточном количестве от эксплуатации собственного имущества и ссудных операций.

Все налоги и сборы, собираемые исторически и в настоящее время в любой стране мира, можно разделить на две крупные группы: взимаемые государством с наиболее удобных объектов налогообложения в значительном количестве для общеэкономических целей и взимаемые для узкоцелевого регулирования определенных сфер деятельности или жизни. Первую группу можно назвать налогами, вторую - сборами<sup>1</sup>.

Налоги, напрямую поступающие в бюджет и не имеющие трансфертов из него ни в каком виде, облагают прибыль предприятия, доходы физических лиц, их имущество, стоимость производимых и реализуемых товаров (работ, услуг). Эти объекты налогообложения можно назвать удобными, так как они существуют независимо от вида деятельности, а что касается собственности, то и в отсутствии деятельности в настоящий момент. Направления расходования государством полученных в виде налогов средств никак не связаны с объектами налогообложения.

Нецелевой характер изъятия и использования определяет суть налога. Из действующих в настоящий момент к налогам можно отнести: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций, налог на имущество физиче-

---

<sup>1</sup> Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. М., 2012. – 110 с.

ских лиц. Отмененный налог с продаж тоже являлся налогом по этому признаку.

К функциям налогов необходимо отнести следующие (рис. 1).

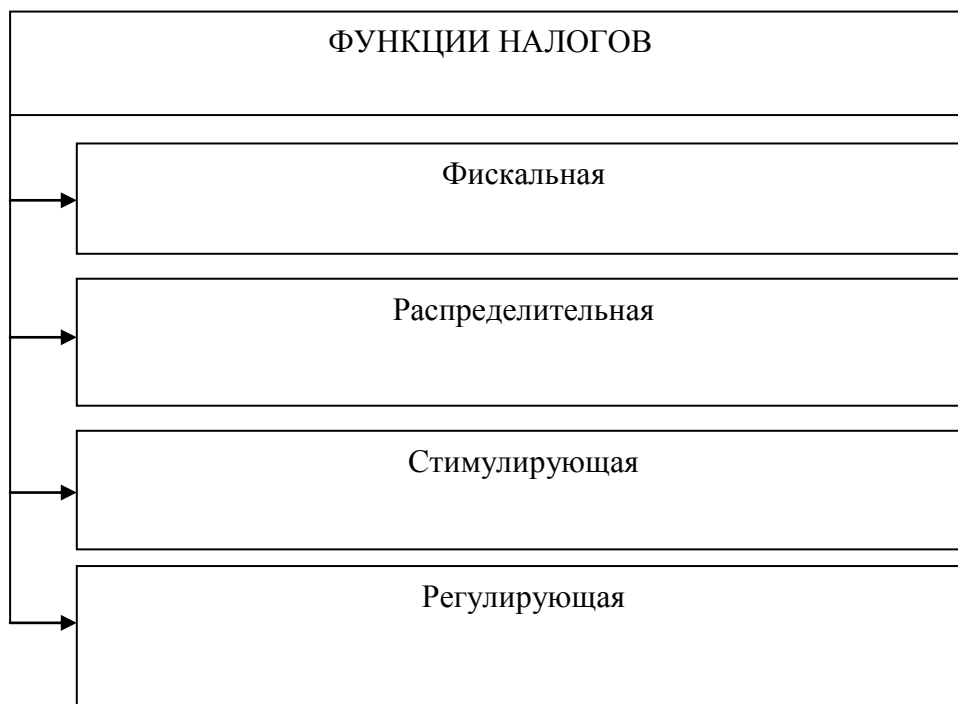


Рисунок 1 – Функции налогов

Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов - формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления собственных функций. Формирование доходов государственного бюджета на основе стабильного централизованного взимания налогов, превращает само государство в крупнейшего экономического субъекта<sup>2</sup>.

Суть распределительной функции заключается в финансировании сфер деятельности государства, не получающих доходов или получающих их в незначительных объемах, но являющихся основополагающими для государства. Под действие распределительной функции также подпадают и страте-

---

<sup>2</sup> Дмитриева, Н.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / Н.Г. Дмитриева, Д.Б. Дмитриев.- М. : Феникс,- 2011.- 507 с.

гически важные для страны отрасли хозяйства (обычно топливно-энергетический и сельскохозяйственный комплексы).

Механизм действия этой функции - процесс изъятия части дохода у получающих его субъектов и направление средств на первичные нужды государства: оборону, управление, обеспечение государственной безопасности, социальные цели. Вторичные по смыслу, но не по значению потребности: культура, наука, образование, медицина могут исторически и не финансироваться государством или иметь частично дотационный характер.

Доходы и расходы государства не связаны между собой, только через общую сумму собираемых налогов, поэтому распределительную функцию можно считать в какой-то степени абстрагированной от предмета ее регулирования - налогов.

Если территория страны достаточно велика, распределительная функция приобретает территориальную составляющую, выравнивая диспропорции развития удаленных, экономически несостоятельных по объективным причинам и климатически неустойчивых регионов.

Вместе с распределительной функцией, объективно возникающей с появлением государства и налоговой системы, в ходе развития последней наиболее важными становятся стимулирующая и регулирующая функции. Они служат не только и не столько росту собираемости налогов, сколько экономическому, социальному, общегражданскому регулированию общества. У государства возникает гибкий и тонкий механизм установления через налоги системы поощрений и запретов<sup>3</sup>.

Построение налоговой системы в РФ представлено в таблице 1.

---

<sup>3</sup> Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. М., 2012. – 110 с.

Таблица 1 - Построение налоговой системы в РФ

№	Виды налогов	Территория действия	Название налога	Число
1.	Федеральные налоги и сборы	РФ	НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, НДФЛ, НДСПИ, гос.пошлина, водный налог, сборы	8
2.	Региональные сборы	Субъект Федерации	Налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на игорный бизнес	3
3.	Местные налоги	Муниципальное образование	Земельный налог, налог на имущество физ.лиц	2
Итого				13

### **1.2. Виды налогов и ставки. Законодательство, сборы налогов**

Совокупность элементов, входящих в состав действующей налоговой системы России, согласно ст. 14 НК РФ выглядит следующим образом (см. табл. 2)<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. М., 2012. – 110 с.

Таблица 2 - Перечень налогов и сборов России

№	Наименование налога или сбора
Федеральные налоги и сборы	
1	Налог на добавленную стоимость
2	Акцизы
3	Налог на доходы физических лиц
4	Единый социальный налог
5	Налог на прибыль организаций
6	Налог на добычу полезных ископаемых
7	Водный налог
8	Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
9	Государственная пошлина
Региональные налоги	
1	Налог на имущество организаций
2	Налог на игорный бизнес
3	Транспортный налог
Местные налоги	
1	Земельный налог
2	Налог на имущество физических лиц
Специальные налоговые режимы	
1	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)
2	Упрощенная система налогообложения
3	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности
4	Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции

Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории страны.

Региональные (республиканские, краевые, областные) налоги устанавливаются НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются налоговые ставки, порядок и сроки уплаты, а также вводятся налоговые льготы<sup>5</sup>.

Местные налоги устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Они обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

<sup>5</sup> Кирова Е.А. Налоги и предпринимательство в России / Е.А. Кирова. - М. : Статус-кво 97, 2011. - 640 с.



Предприятия России относятся к плательщикам следующих налогов (рис. 2).

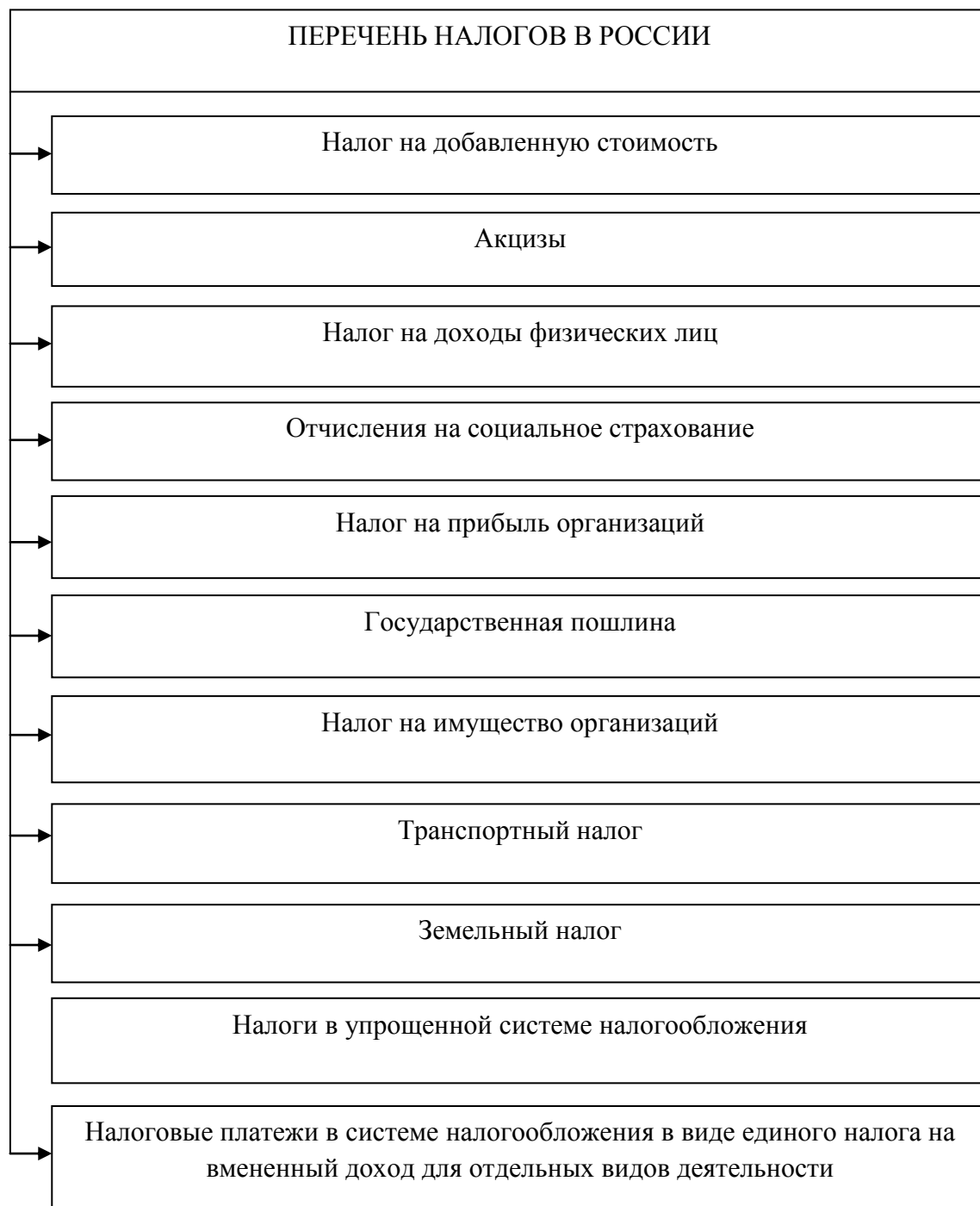


Рисунок 2 – Перечень налогов в России<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Иванова Н.Г. Налоги и налогообложение: Схемы, таблицы / Н.Г. Иванова, Е.А. Вайс, И.А. Кацюба. - СПб : Питер, 2011.- 366 с.

Кроме того, они уплачивают взносы на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, а также таможенные платежи и сборы<sup>7</sup>.

Для правильного исчисления конкретного налогового платежа необходимо знать как минимум четыре его основные характеристики:

- 1) источник платежа, т.е. статью, на которую списываются затраты на данный платеж и которая определяет налоговую проводку;
- 2) базу платежа, т.е. количественную величину объекта налогообложения;
- 3) порядок признания налогооблагаемой базы, т.е. момент составления проводки;
- 4) ставку налогового платежа, т.е. долю изъятия в казну объекта налогообложения.

### **1.3. Основные системы налогообложения, льготы**

В настоящий момент на территории Российской Федерации действуют общий и специальные налоговые режимы. Для большей наглядности налоговые системы РФ можно схематично представить в следующем виде (рис. 3)<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Ходов, Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики/ Л.Г. Ходов. - М. : Теис, 2010. – 253 с.

<sup>8</sup> Вахрушина М.А. Учет на предприятиях малого бизнеса: Учеб. пособие / Под ред. д. э. н. М.А. Вахрушиной. М.: Вузовский учебник, 2010. 379 с.

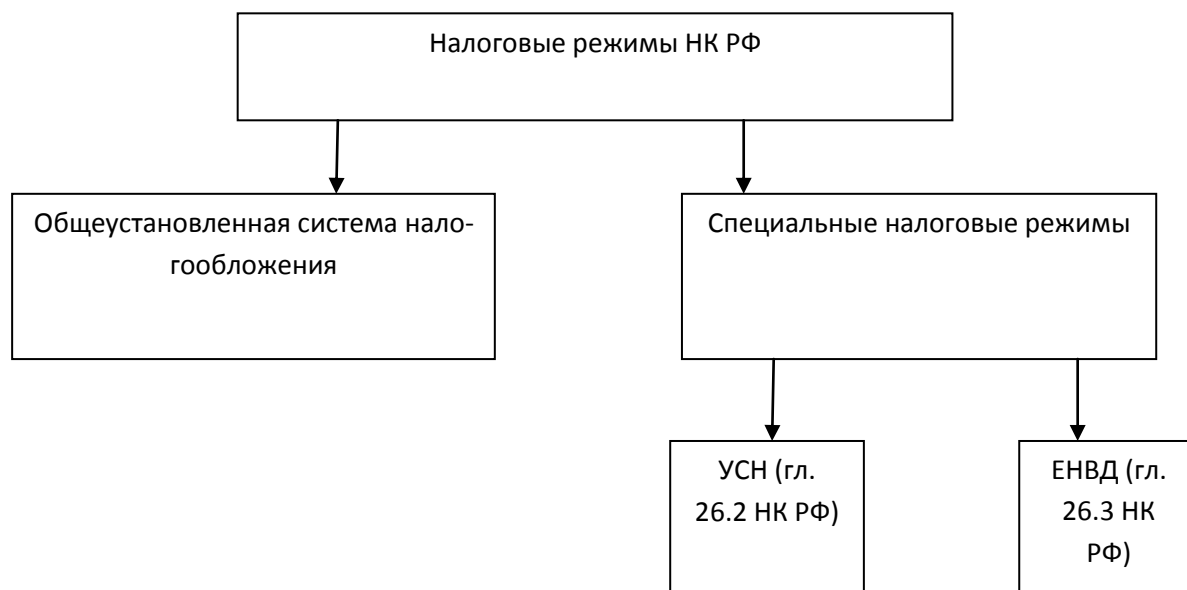


Рисунок 3 - Налоговые системы, действующие в РФ

Общая система налогообложения (ОСН) является налоговым режимом «по умолчанию» - его обязаны применять все юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды деятельности, не облагаемые единым налогом на вмененный доход (ЕНВД), и не представившие в налоговый орган заявление о намерении использовать специальный налоговый режим - упрощенную систему налогообложения (УСН) или систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (ЕСХН). Также общую систему налогообложения обязаны применять все предприятия, годовой доход которых превысил 400 млн. руб. (в связи с тем, что превышение данной суммы дохода является критерием, в соответствии с которым налогоплательщик лишается права использовать УСН<sup>9</sup>).

Перечислим основные налоги, отличающие общую систему налогообложения от других налоговых систем (рис. 4).

<sup>9</sup> Иванова Н.Г. Налоги и налогообложение: Схемы, таблицы / Н.Г. Иванова, Е.А. Вайс, И.А. Кацюба. - СПб : Питер, 2011.- 366 с.

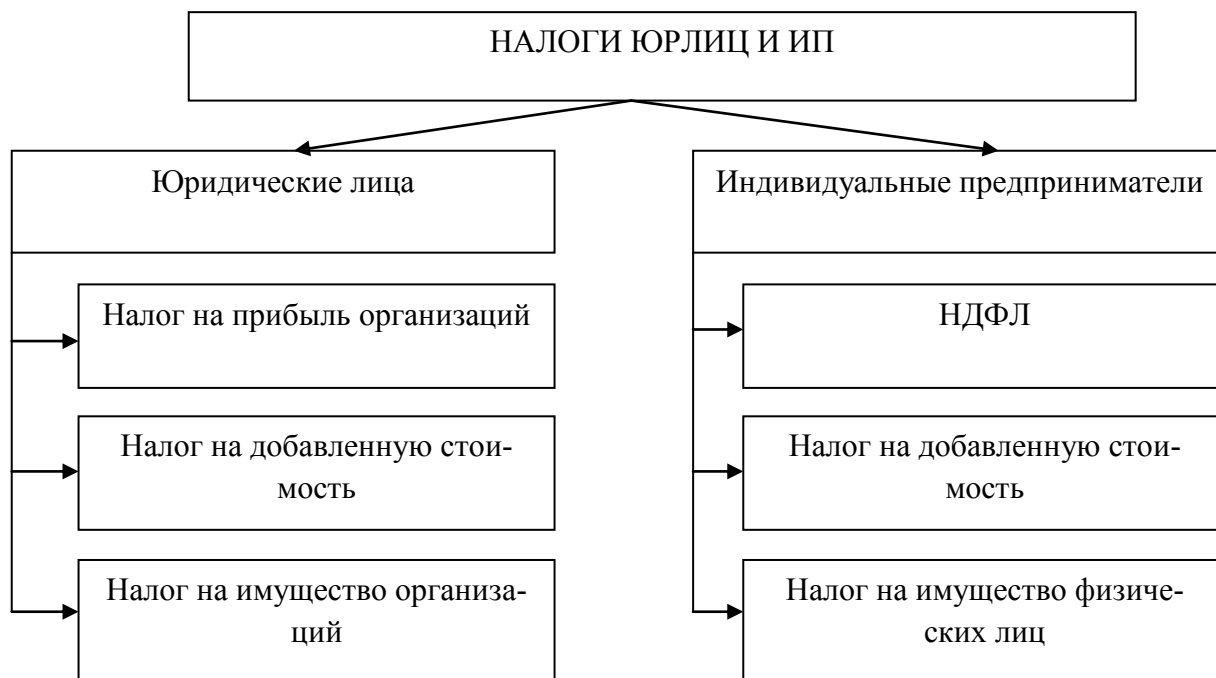


Рисунок 4 – Налоги юридических лиц и индивидуальных предпринимателей

Налоги юридических лиц:

- налог на прибыль организаций;
- налог на добавленную стоимость;
- налог на имущество организаций.

Налоги индивидуальных предпринимателей:

- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- налог на добавленную стоимость;
- налог на имущество физических лиц.

К специальным режимам относятся:

- упрощенная система налогообложения (УСН);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД);
- система налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Кирова Е.А. Налоги и предпринимательство в России / Е.А. Кирова. - М. : Статус-кво 97, 2011. - 640 с.

На примере НДС рассмотрим ставки и существующие льготы по уплате налога.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются (ст. 143 НК РФ):

- 1) организации (абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ);
- 2) индивидуальные предприниматели (абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ);
- 3) лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза (далее - ТС) (абз. 6 п. 2 ст. 11 НК РФ)<sup>11</sup>.

Лица, которые перемещают товар через границу (ввозят его), платят налог, только если такая обязанность установлена для них таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле (абз. 4 ст. 143 НК РФ). Поэтому указанные лица исчисляются и уплачивают НДС в порядке, который предусмотрен не только налоговым законодательством, но и Таможенным кодексом ТС, а также Федеральным законом от 27.11.2010 N 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (далее - Закон «О таможенном регулировании в РФ», Закон N 311-ФЗ).

Следует отметить, что Налоговым кодексом РФ предусмотрены случаи, в которых организации и предприниматели могут освобождаться от исполнения обязанностей плательщиков НДС (ст. ст. 145, 145.1 НК РФ). Кроме того, некоторые лица вообще не являются плательщиками данного налога (п. 2 ст. 143 НК РФ).

При этом освобождение от обязанностей плательщиков НДС предоставляется при соблюдении определенных условий и на определенный срок. Также освобождение действует только в отношении уплаты «внутреннего» НДС.

Если же лицо не признается плательщиком согласно п. 2 ст. 143, оно не уплачивает ни «внутренний», ни «ввозной» налог<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> НК РФ

<sup>12</sup> НК РФ

Условно всех налогоплательщиков НДС можно разделить на две группы:

1) налогоплательщики «внутреннего» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;

2) налогоплательщики «ввозного» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого на таможне при ввозе товаров на территорию РФ<sup>13</sup>.

По своему составу эти две группы отличаются. Кроме того, группа налогоплательщиков «ввозного» НДС больше, чем группа налогоплательщиков «внутреннего» НДС.

Если НДС на таможне платят все организации и предприниматели, то НДС по операциям внутри РФ платит только часть организаций и предпринимателей. Те, кто «внутренний» НДС не уплачивают, либо освобождены от обязанностей налогоплательщиков НДС, либо вообще налогоплательщиками не являются.

Вот перечень организаций и предпринимателей, которые не обязаны платить налог по операциям внутри РФ. Это организации и предприниматели:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее - ЕСХН) (п. 3 ст. 346.1 НК РФ);

- применяющие упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) (п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ);

- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) (п. 4 ст. 346.26 НК РФ);

- освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ;

- организации, освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145.1 НК РФ (участники проекта «Сколково»).

---

<sup>13</sup> НК РФ

Из приведенного правила есть одно исключение. Указанные лица (организации и предприниматели) обязаны заплатить НДС, если выставят покупателям счета-фактуры с выделенной суммой налога (п. 5 ст. 173 НК РФ).

Все изложенное можно представить в виде таблицы 3.

Таблица 3 - Перечень организаций, имеющих обязанность по уплате НДС

Налогоплательщики	Обязанность по уплате «внутреннего» НДС	Обязанность по уплате «ввозного» НДС
Организации и предприниматели, применяющие общую систему налогообложения	+	+
Организации и предприниматели, применяющие специальные режимы налогообложения в виде УСН, ЕНВД и ЕСХН	-	+
Организации и предприниматели, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС	-	+

Постановка на учет в качестве плательщика НДС происходит автоматически при общей постановке организации или предпринимателя на учет в порядке, предусмотренном налоговым законодательством (ст. ст. 83, 84 НК РФ)<sup>14</sup>.

Перечень операций, которые являются объектами налогообложения по НДС, приведен в ст. 146 НК РФ.

К таким операциям относятся следующие.

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ).

3. Выполнение СМР для собственного потребления (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ).

<sup>14</sup> НК РФ

4. Ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (исключительная экономическая зона и континентальный шельф РФ, искусственные острова, установки, сооружения и иные объекты) (ст. 67 Конституции РФ, п. 2 ст. 11, пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

По общему правилу реализация - это:

- передача на возмездной основе права собственности на товар;
- передача на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица;
- возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Для целей налогообложения НДС все указанные выше операции признаются реализацией и тогда, когда осуществлены безвозмездно (абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Кроме того, реализацией признается продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Также считается реализацией передача имущественных прав (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ)<sup>15</sup>.

Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС.

Следовательно, исчислять и уплачивать НДС при их осуществлении не требуется.

Эти операции определены в п. 2 ст. 146 НК РФ.

По общему правилу налоговая база по НДС - это стоимостная характеристика объекта налогообложения. Поэтому налог в большинстве случаев исчисляется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), которые вы реализуете (передаете)<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> НК РФ

<sup>16</sup> Путеводитель по налогам [Электронный ресурс Консультант-плюс]



Для некоторых операций НК РФ установил особый порядок определения налоговой базы. Эти особенности мы рассмотрим в соответствующих разделах.

Ниже приведены общие правила определения налоговой базы по НДС.

Правило 1. Если ставка НДС одна, то налоговая база общая.

Следует суммарно определять налоговую базу по хозяйственным операциям, которые организация осуществила на внутреннем рынке и которые облагаются по одной ставке (абз. 4 п. 1 ст. 153 НК РФ).

Правило 2. Если ставки НДС разные, то и налоговые базы разные.

Следует отдельно определять налоговые базы по каждому виду товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам (абз. 4 п. 1 ст. 153 НК РФ).

Правило 3. Выручка - это денежные и натуральные поступления в счет оплаты.

С выручки, которую организация получила от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, необходимо заплатить НДС. Иными словами, сумма выручки и есть налоговая база.

Причем для целей НДС выручка - это все доходы, которые были получены от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Во-первых, это деньги. Во-вторых, это любое иное имущество. Например, основные средства, материалы, продукты питания, ценные бумаги и др. Такие доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить (п. 2 ст. 153 НК РФ).

Правило 4. Выручка должна быть исчислена в рублях (п. 3 ст. 153 НК РФ)<sup>17</sup>.

По общему правилу налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) равна:

- сумме полученной предоплаты (аванса) с учетом налога;

---

<sup>17</sup> НК РФ

- стоимости товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из рыночных цен (без включения НДС).

Таким образом, порядок определения налоговой базы при реализации зависит от порядка расчетов с покупателем. Если организация получила предоплату (аванс), то по одной сделке фактически придется определять налоговую базу дважды. Первый раз - на дату получения предоплаты (аванса), а второй раз - на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. п. 1, 14 ст. 167 НК РФ, Письмо ФНС России от 10.03.2011 N KE-4-3/3790).

Налоговые вычеты - это уменьшение НДС, начисленного к уплате в бюджет, на величину «входного» налога.

Чтобы принять НДС, предъявленный поставщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав к вычету, нужно выполнить три условия.

3) Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС.

4) Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету).

5) Есть правильно оформленный счет-фактура поставщика<sup>18</sup>.

Если все эти условия выполнены, то организация или предприниматель вправе принять НДС к вычету. Проще говоря, уменьшить на его сумму налог с реализации.

Добавим, что до недавнего момента, прежде чем принять НДС к вычету, его нужно было заплатить в бюджет.

Есть случаи, когда для того, чтобы принять НДС к вычету, оплата налога поставщику все же обязательна. Это условие действует, когда:

- речь идет о ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- покупатель выступает налоговым агентом;
- товар возвращают продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока);
- имеет место отказ от купленных товаров или выполненных работ;

---

<sup>18</sup> НК РФ

- возвращают оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора;

- в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) используют собственное имущество (в том числе векселя третьего лица);

- выполняют строительно-монтажные работы для собственного потребления;

- речь идет об уплате сумм налога по командировкам и представительским расходам, а также правопреемником реорганизованной организации.

В этом случае покупателю необходимо регистрировать полученные счета-фактуры в книге покупок по мере принятия на учет приобретаемых товаров (работ, услуг) после фактической оплаты сумм НДС продавцу.

Законодательство о налогах и сборах не ставит в зависимость применение налоговых вычетов от наличия или отсутствия реализации товаров (работ, услуг) в этом налоговом периоде. К такому выводу не раз приходили и суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 декабря 2006 г. N А79-6345/2006.

Согласно пункту 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, покупатели этих товаров (работ, услуг) признаются налоговыми агентами<sup>19</sup>.

Иностранные лица, у которых есть на территории России постоянные представительства, самостоятельно уплачивают налоги в бюджет. Дело в том, что согласно статье 144 Налогового кодекса РФ иностранные организации в случае осуществления деятельности обязаны встать на учет по месту нахождения иностранных представительств. При этом им присваивается ИНН и КПП и выдается свидетельство установленного образца по форме 2401ИМД (см. приказ МНС России от 7 апреля 2000 N АП-3-06/124). Так вот

---

<sup>19</sup> Налоговая система России: учеб пособие / Под ред. Д.Г. Черника и А.З. Дадашева.- М.: АКДИ экономика и жизнь, 2012. - 387 с.

при покупке товаров (работ, услуг) у таких представительств обязанностей налогового агента у вас как у покупателя не возникает.

Налоговая база при таких операциях определяется как сумма дохода от реализации товаров, работ, услуг с учетом налога. Причем определяется она отдельно по каждой сделке с иностранным лицом. Дело в том, что иначе организации или предпринимателю не удастся правильно заполнить декларацию по НДС.

Сумму НДС с доходов иностранного лица определяют расчетным методом, используя ставки 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно статье 11 Налогового кодекса РФ определено как место государственной регистрации.

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В декларации заполняют титульный лист и раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента». Добавим, что раздел 2 оформляется по каждому иностранному лицу (см. п. 36 Порядка заполнения налоговой декларации, утвержденного приказом Минфина России от 15 октября 2009 г. N 104н)<sup>20</sup>.

Если иностранец оказал какие-то услуги или выполнил какие-то работы, то НДС нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. То есть в обслуживаю-

---

<sup>20</sup> Налоговая система России: учеб пособие / Под ред. Д.Г. Черника и А.З. Дадашева.- М.: АКДИ экономика и жизнь, 2012. - 387 с.

щий банк нужно подать два платежных поручения - одно на сумму вознаграждения, другое на сумму НДС.

Теперь о вычетах. Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет, можно принять к вычету (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Правда, для этого нужно выполнить все условия. Причем положения пункта 3 применяются при условии, что товары (работы, услуги), имущественные права были приобретены налогоплательщиком, являющимся налоговым агентом, для целей, указанных в пункте 2 статьи 171 НК РФ, и при их приобретении он уплатил НДС. Согласно пункту 2 статьи 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

То есть согласно пункту 3, а также пункту 5 статьи 171 Налогового кодекса РФ налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС либо освобожденные от его уплаты, могут принять налог к вычету на общих основаниях. Правда, после уплаты НДС в бюджет.

Для некоторых операций, которые предусмотрены ст. 167 НК РФ, дата определения налоговой базы оговорена особо<sup>21</sup>.

Сведения об этих операциях представлены в приложении 1.

---

<sup>21</sup> Налоговая система России: учеб пособие / Под ред. Д.Г. Черника и А.З. Дадашева.- М.: АКДИ экономика и жизнь, 2012. - 387 с.

Налоговый период - это период, по итогам которого должна быть определена налоговая база и исчислена сумма налога, подлежащая уплате (п. 1 ст. 55 НК РФ). Кроме того, по итогам налогового периода организации и предприниматели представляют в налоговые органы налоговые декларации.

Для всех налогоплательщиков установлен единый налоговый период - квартал (ст. 163 НК РФ). Это значит, что по общему правилу исчислять сумму НДС к уплате в бюджет налогоплательщики должны по итогам каждого квартала.

В настоящее время действуют пять ставок налога на добавленную стоимость. Три ставки в размерах 0, 10 и 18% - основные и две ставки 10/110 и 18/118 - расчетные (ст. 164 НК РФ).

Рассмотрим, когда и при каких условиях применяется та или иная ставка НДС (приложение 2).

По итогам налогового периода организация обязана исчислить общую сумму налога. Здесь действуют два основных правила:

1) общая сумма НДС исчисляется по тем операциям, по которым налоговая база определена. Момент ее определения должен приходиться на данный налоговый период (ст. 167, п. 4 ст. 166 НК РФ);

2) по итогам налогового периода общая сумма НДС исчисляется в отношении операций, которые предусмотрены пп. 1 - 3 п. 1 ст. 146 НК РФ, а именно:

- реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ);

- передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ);

- выполнения СМР для собственного потребления (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ)<sup>22</sup>.

#### **1.4. Упрощенная система налогообложения**

---

<sup>22</sup> НК РФ

Применяя упрощенную систему налогообложения, налогоплательщики уплачивают единый налог, исчисленный по результатам их хозяйственной деятельности за налоговый период (без учета деятельности, переведенной на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход).

Уплата единого налога организациями заменяет уплату (п. 2. ст. 346.11 НК РФ):

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- социальных выплат;
- НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

Уплата единого налога индивидуальными предпринимателями заменяет уплату (п. 3 ст. 346.11 НК РФ):

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности);
- налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- социальных выплат с доходов, полученных от предпринимательской деятельности;
- выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу физических лиц<sup>23</sup>.

Ни организации, ни индивидуальные предприниматели не освобождаются от уплаты указанных налогов в случае исполнения ими обязанностей налоговых агентов. Под налоговыми агентами понимаются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению и удержанию налогов у налогоплательщиков, а также перечислению их в соответствующий бюджет (п. 1 ст. 24 НК РФ).

---

<sup>23</sup> Башарина А.В. Бухгалтерский и налоговый учет на малых предприятиях: Учебное пособие / А.В. Башарина, А.Ф. Черненко. Ростов н/Д: Феникс, 2011. 317 с.

В соответствии с п. 2 ст. 346.12 НК РФ организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на данную систему налогообложения, доход от реализации не превысил 15 млн руб. Доход от реализации определяется в соответствии со ст. 249 НК РФ и без учета НДС.

Организациям предоставляется также право обратного перехода: однажды выбрав упрощенную систему, затем можно вернуться к общему режиму налогообложения, соблюдая при этом порядок перехода, установленный законом (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). В таблице 4 приведена налоговая нагрузка при применении УСН и общего налогового режима.

Таблица 4 - Налоговая нагрузка при применении УСН<sup>24</sup>

Вид налога	Общий режим		УСН	
	Налог	Ставка, %	Налог	Ставка, %
Налог на прибыль	+	20,0	-	
Налог на имущество	+	Не более 2,2	-	
Социальные выплаты	+	30,0	+	30,0
НДС	+	18,0	+	18,0
		10,0		10,0
		0,0		0,0
НДС, уплачиваемый на таможне	+	18,0 10,0	+	18,0 10,0
Обязанности налогового агента	+		+	
ЕНВД	-		+	
Иные установленные налоги	+		+	

Объект налогообложения организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, выбирают самостоятельно. В течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения объект не может быть

<sup>24</sup> Матинов А.С. Применение специальных налоговых режимов субъектами малого бизнеса в системе налогообложения зарубежных стран // Финансовое право. 2012. N 4



изменен.

Объектом налогообложения могут служить:

1) доходы;

2) доходы, уменьшенные на величину расходов. Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав;

- прочие доходы.

Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, налоговой базой признается денежное выражение полученных ими доходов.

Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение полученных ими доходов, уменьшенных на величину понесенных ими расходов.

Все доходы организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, определяются с использованием кассового метода (п. 1 ст. 346.17 НК РФ), то есть фактической датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу налогоплательщиков, получения ими иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

В состав налоговой базы не включаются доходы, определенные в соответствии со ст. 251 НК РФ<sup>25</sup>.

Согласно пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ средства, полученные по договорам кредита или займа, независимо от формы оформления заимствований, а также средства, поступившие в счет погашения таких заимствований, относятся к доходам, не учитываемым при налогообложении. Поскольку являются долговым обязательством и одним из средств оформления заимствования, согласно которому налогоплательщик предоставляет во временное пользование

---

<sup>25</sup> Налоговая система России: учеб пособие / Под ред. Д.Г. Черника и А.З. Дадашева.- М.: АКДИ экономика и жизнь, 2012. - 387 с.

денежные средства организации, выпустившей вексель и предоставившей его налогоплательщику, при погашении и реализации векселя налогоплательщиком стоимость его приобретения определяется в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 346.15 НК РФ организации при определении объекта обложения по упрощенной системе налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, а также внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Перечень расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому налогоплательщиками в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен в п. 1 ст. 346.16 НК РФ<sup>26</sup>.

Если предприятие выбирает в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, налогоплательщики при определении налоговой базы учитывают расходы, предусмотренные п. 1 ст. 346.16 НК РФ, при условии их соответствия критериям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками.

В соответствии с п. 2 ст. 346.17 НК РФ расходы налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, признаются при определении налоговой базы по единому налогу в полной сумме после их фактической оплаты.

Стоит отметить, что перечень видов расходов, на которые можно уменьшать налоговую базу по единому налогу, носит закрытый характер и приводится в ст. 346.16 НК РФ.

---

<sup>26</sup> Липатова В.А. Практическая организация учета на малых предприятиях: Практическое издание // Бухгалтерский учет. М., 2009. 148 с.

Затраты признаются в составе расходов после их фактической оплаты, а именно:

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

- расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, - по мере реализации указанных товаров.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеют право уменьшать (но не более чем на 30%) налоговую базу по единому налогу на сумму убытков, полученных ими по итогам предыдущих налоговых периодов, в течение которых применялся данный специальный налоговый режим.

Исчисление налоговой базы и суммы единого налога, подлежащей уплате по итогам следующих налоговых периодов, производится в аналогичном порядке.

Налоговым периодом по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, признается календарный год, а отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 346.19 НК РФ).

Налоговые ставки регламентируются ст. 346.20 НК РФ. Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%, если - доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. М.: Эксмо Пресс, 2014. 448 с.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом<sup>28</sup>.

Уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации.

В соответствии с п. 7 ст. 346.21 НК РФ и п. п. 1 и 2 ст. 346.23 НК РФ налог уплачивается:

- налогоплательщиками-организациями - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

- налогоплательщиками - индивидуальными предпринимателями - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Согласно п. 6 ст. 346.18 НК РФ налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, могут уплачивать по итогам налогового периода минимальный налог, который зачисляется органами федерального казначейства в бюджеты государственных внебюджетных фондов.

Законодательством установлены следующие правила:

- сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 346.15 НК РФ;

- минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога;

- налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить только исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убыт-

---

<sup>28</sup> Соснаускене О.И. Малые предприятия: регистрация, учет, налогообложение: Практик. пособие / О.И. Соснаускене, Т.Ю. Сергеева. Москва: Омега-Л, 2007. 256 с.

ка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Платить минимальный налог следует в двух случаях:

- если размер минимального налога больше суммы единого налога;
- если сумма единого налога равна нулю<sup>29</sup>.

### **1.5. Оптимизация налогообложения**

Целью налоговой оптимизации является построение эффективной системы управления налоговыми платежами, направленной на достижение стратегических и тактических целей деятельности. Эти цели могут существенно отличаться, однако все аспекты деятельности поддаются управлению с помощью методов, наработанных мировой и отечественной практикой, совокупность которых и составляет систему управления.

Первым этапом налогового планирования является составление прогноза налоговых платежей. Основой его построения является планируемый объем реализации.

Факторы, влияющие на прогноз объема продаж: объем продаж предшествующих периодов; зависимость продаж от общеэкономических показателей, уровня занятости, цен, уровня личных доходов и т.д.; относительная прибыльность; изучение рынка, рекламная кампания; ценовая политика, качество продукции; конкуренция; сезонные колебания; долгосрочные тенденции продаж для различных товаров.

Вся система налогового планирования направлена на одну конечную цель - увеличение прибыли хозяйствующего субъекта. В связи с этим, оце-

---

<sup>29</sup> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. М.: Эксмо Пресс, 2014. 448 с.

нить ее эффективность можно только по степени влияния применяемых методов и способов на финансовые результаты деятельности организации.

В зависимости от уровня налоговой нагрузки, определяемой в виде относительной величины от дохода или от добавленной стоимости, представляется возможным идентифицировать четыре типа налоговой политики малого предприятия: идеальная, консервативная, компромиссная и агрессивная (табл. 5)<sup>30</sup>.

Таблица 5 - Характеристика типов налоговой политики предприятия

Типы политики	Налоговая нагрузка на выручку от продаж, %	Налоговая нагрузка на добавленную стоимость, %	Характеристики
1	2	3	4
Идеальная	До 10	До 15	Политика строится в рамках ведения бухгалтерского учета, использования прямых налоговых льгот. Требуется высокого профессионального уровня главного бухгалтера и адекватной организации бухгалтерской службы. Наиболее сложные вопросы рассматриваются с привлечением налоговых консультантов. При незначительных оборотах возможно заключение договора с аудиторской фирмой на бухгалтерское обслуживание
Консервативная	11-15	16-20	Политика рассматривается как обязательный элемент общей финансовой политики, к разра-

<sup>30</sup> Пансков В.Г. О возможных направлениях налоговой политики // Финансы. 2012. - № 5

Типы политики	Налоговая нагрузка на выручку от продаж, %	Налоговая нагрузка на добавленную стоимость, %	Характеристики
1	2	3	4
			ботке и реализации которой привлекаются специалисты, выделенные в специальную службу. Для решения наиболее сложных вопросов заключается договор с аудиторской фирмой на абонентское обслуживание
Компромиссная	16-20	21-30	<p>Политика подразумевает стратегическое планирование деятельности по всем направлениям, включая прогнозирование сумм налогового изъятия.</p> <p>Ведется постоянная работа с налоговыми адвокатами и консультантами. Систематически осуществляется мониторинг состояния системы налогообложения в ее взаимосвязи с хозяйственными результатами</p>
Агрессивная	Свыше 20	Свыше 30	Рассматривается вопрос о смене налоговой юрисдикции или репрофилирования деятельности

Процесс управления налоговой политикой предприятия – процесс, включающий стандартный набор последовательно выполняемых операций (рис. 5).

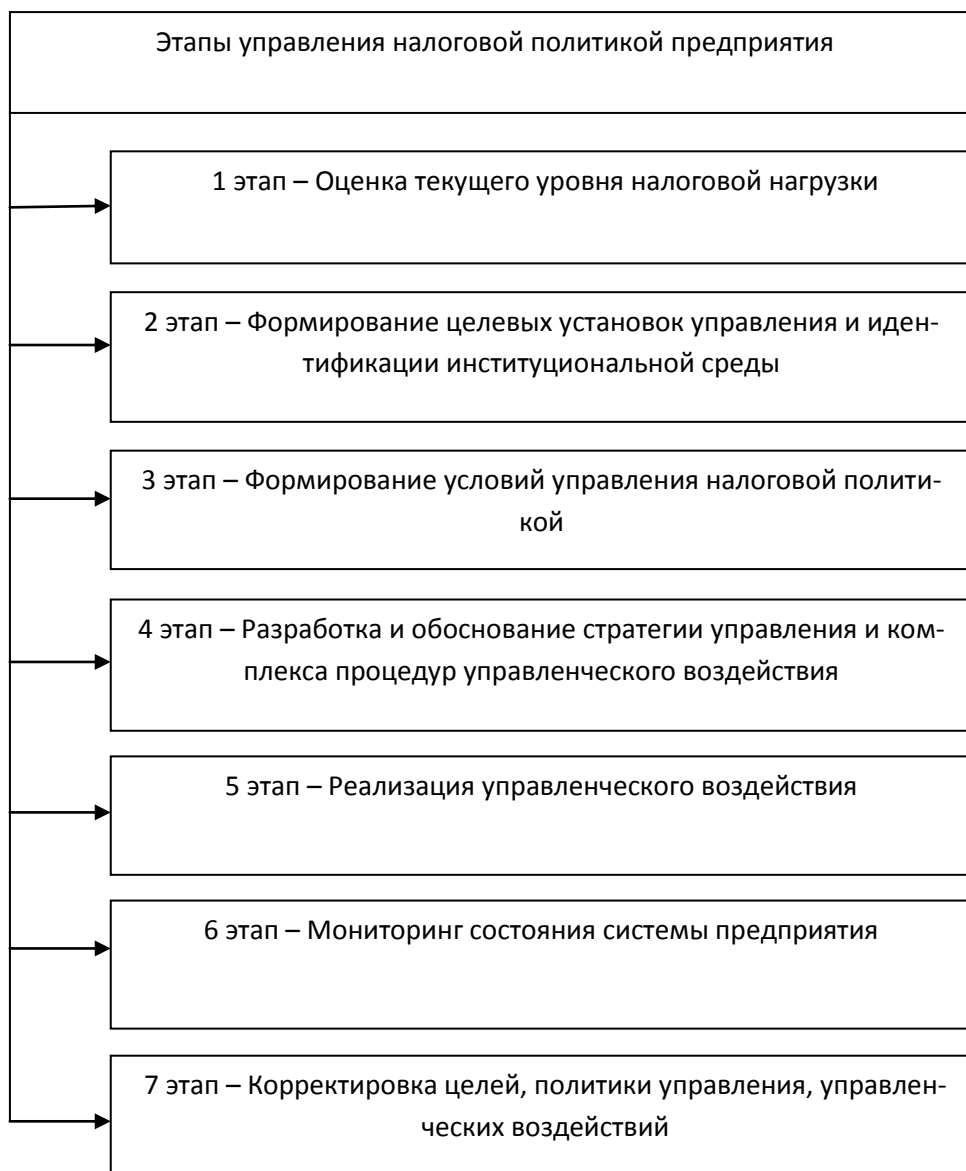


Рисунок 5 – Этапы управления налоговой политикой предприятия

Тип налоговой политики и соответствующие ей меры управляющего воздействия на объект зависят от величины налоговой нагрузки.

Алгоритм налогового планирования для предприятия выглядит следующим образом (рис. 6).



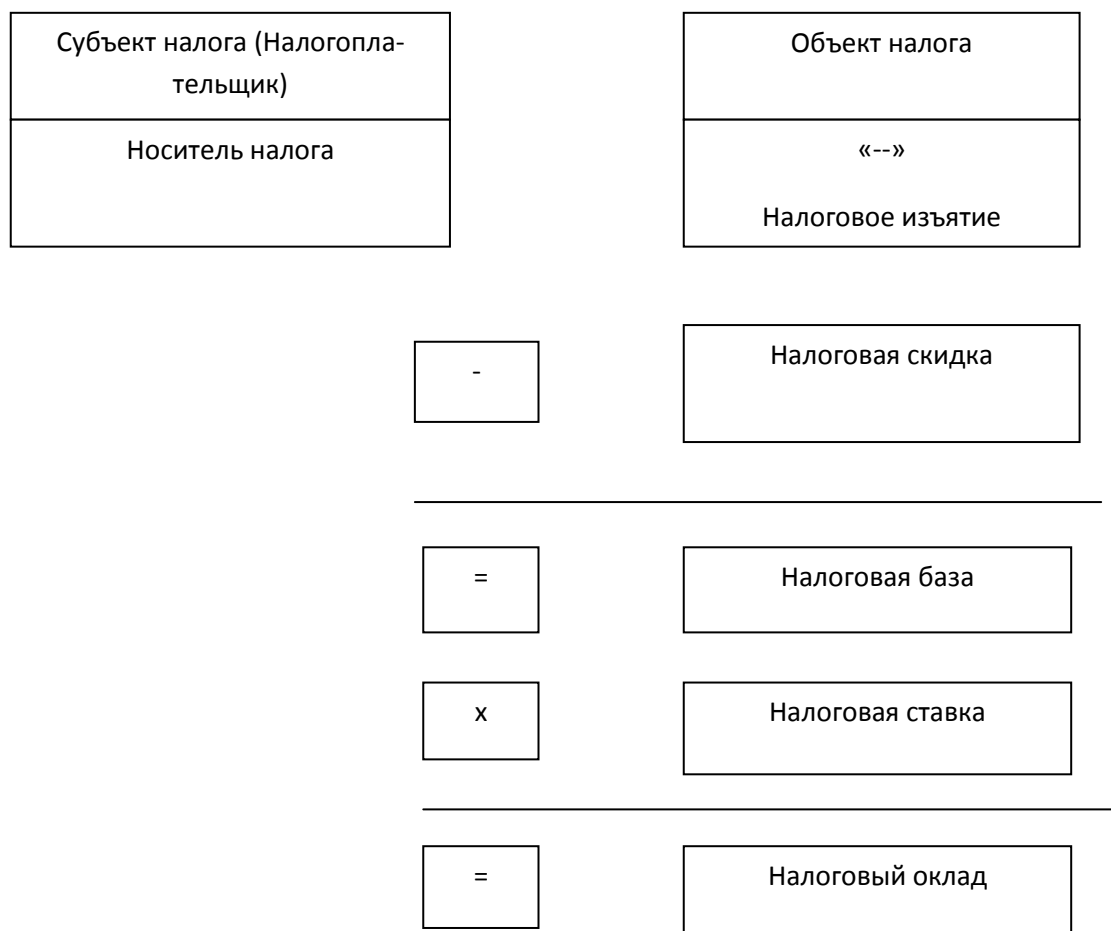


Рисунок 6 – Алгоритм налогового планирования на предприятии

Рост налогов в нашей стране в сочетании с неблагоприятным экономическим климатом вполне естественным образом порождают стремление владельцев бизнеса к снижению налоговых обязательств. Сделать это в рамках законодательства сегодня позволяет такой способ оптимизации налогообложения, как оффшоры<sup>31</sup>.

Важно различать понятия международного налогового планирования и ухода от уплаты налогов. Если последнее является грубым нарушением законодательства, в ряде случаев влекущим за собой уголовную ответственность, то планирование с помощью оффшоров – законный метод, основанный на

<sup>31</sup> Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации/ В.Г. Пансков . - М. : Финансы и статистика, 2012. - 460 с.

особенностях законодательства стран, имеющих льготный режим налогообложения.

Регистрация оффшорных компаний наряду с дроблением бизнеса сегодня является одним из самых привлекательных инструментов для минимизации налогообложения, но в его использовании имеются свои нюансы.

Что представляет собой оффшорная компания? Это фирма, которая не ведет деятельности в стране своей регистрации, а ее владельцы не являются резидентами этой страны. Запрет на ведение деятельности обусловлен тем, что власти стран не хотят, чтобы иностранные компании составляли конкуренцию местным.

Различают так называемые классические оффшоры, в которых не требуется платить налоги и сдавать бухгалтерскую отчетность, а также низконалоговые зоны, позволяющие компаниям, зарегистрированным на данных территориях, более широко использовать методы налогового планирования и сохранять хорошую репутацию. Примерами классических оффшоров (налоговых гаваней) являются Сейшелы, Доминика, Британские Виргинские острова. К юрисдикциям с льготным налогообложением (финансовым центрам) относятся Кипр, Швейцария, Нидерланды, Люксембург.

В целом для всех оффшоров характерна упрощенная процедура регистрации компании и минимальный размер объявленного уставного капитала для открытия фирмы, который в большинстве случаев не требуется оплачивать в обязательном порядке<sup>32</sup>.

В тех юрисдикциях, где компания освобождается от налогов полностью, присутствуют фиксированные ежегодные пошлины, размер которых привязан не к обороту компании, а к размеру уставного капитала. В некоторых странах чем выше размер уставного капитала, тем ниже пошлина, в других же юрисдикциях минимальная пошлина действует до определенной

---

<sup>32</sup> Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации/ В.Г. Пансков . - М. : Финансы и статистика, 2012. - 460 с.

планки уставного капитала, при превышении которой сумма пошлины повышается<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации/ В.Г. Пансков . - М. : Финансы и статистика, 2012. - 460 с.

## 2. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В АПТЕКЕ № 171 «СКОРАЯ ПОМОЩЬ»

### 2.1. Характеристика объекта исследования

В качестве объекта исследования выбрана аптека «Первая помощь» № 171, которая является филиалом ЗАО «Первая помощь». Адрес: ул. Краснопутиловская, д. 121.

Если изначально «Первая помощь» развивалась как сеть аптечных киосков, то позднее было принято стратегическое решение отказаться от данного формата в пользу классических аптек. В 1999 году в сети «Первая помощь» - 11 аптек и 15 аптечных киосков. В 2000 году количество аптек увеличилась до 15, при этом приоритетным направлением развития было выбрано максимально удобное их расположение. В декабре того же года была запущена уникальная программа франчайзинга по сотрудничеству с государственными аптеками. Сейчас «Первая помощь» - единственная сеть аптек, которая располагает развитой технологией сотрудничества с аптеками любой формы собственности и успешно применяет ее на практике.

В 2013 г. в сравнении с 2012 г. наблюдалось более существенное увеличение затрат в сравнении с выручкой от продаж (табл. 6). Результатом явилось снижение прибыли и показателей рентабельности.

Таблица 6 - Основные экономические показатели аптеки «Первая помощь» № 171

Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.	Откл-е (+/-) 2013 г. от 2012г.	Темп роста %, 2013 г. к 2012 г.
1	2	3	4	5	6
Выручка от продажи товаров, тыс.руб.	10390,8	15448,6	16415,9	967,3	106,3
Себестоимость реализованных товаров, тыс. руб.	10281,5	15007,4	16282,5	1275,1	108,5
Чистая прибыль отчетного периода, тыс. руб.	87,4	353,0	106,7	-246,3	30,2

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4	5	6
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	2342	2407	2790	383	115,9
Среднегодовая стоимость оборотных активов, тыс.руб.	1008	1372	1253	-119	91,3
Среднесписочная численность работников, чел.	15	15	15	-	100,0
Фондоотдача (Выручка / Стоимость основных средств)	10390,8 / 2342 = 4,44	6,41	5,88	1,44	132,4
Фондоемкость	0,17	0,14	0,17	0,03	121,4
Рентабельность основных фондов, %	3,7	14,7	4,8	-9,9	-
Рентабельность продаж по прибыли от продаж, %	1,1	2,9	0,8	-2,1	-

Стоимость основных средств возросла на 383 тыс. руб. или 15,9%, что при более высоком росте выручки привело к росту эффективности использования основных средств. Так, фондоотдача увеличилась на 1,44 руб. и составила в 2013 г. 5,88 руб.

Наблюдалось снижение оборотных средств на 119 тыс. руб. или 8,7%. В результате эффективность их использования возросла, что выразилось в снижении периода оборота оборотных активов на 5 дней.

Таким образом, в деятельности предприятия наблюдался ряд негативных моментов.

## 2.2. Анализ налоговой системы

Организация налогового планирования в аптеке «Первая помощь» № 171 осуществляется по следующим основным этапам (рис. 7).

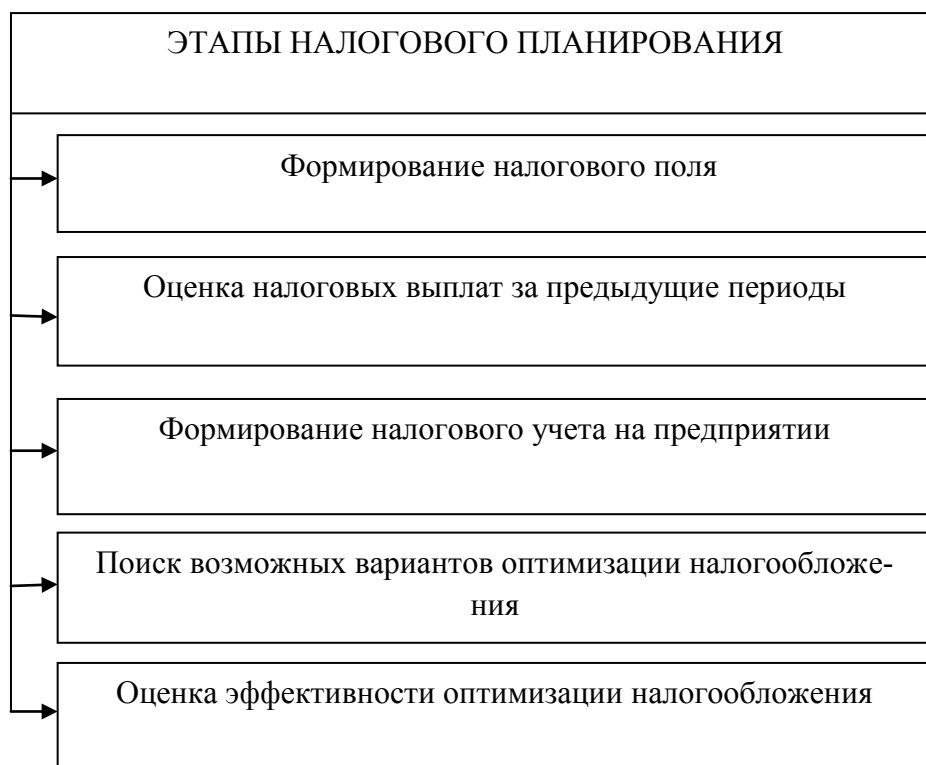


Рисунок 7 – Этапы налогового планирования в аптеке «Первая помощь» №

171

Аптека «Первая помощь» уплачивает следующие виды налогов:

- налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения;
- социальные выплаты.

Налоговое поле наглядно представлено в таблице 7.

Таблица 7 - Налоговое поле аптеки «Первая помощь» № 171

Налог	Налоговая база	Ставка налога
Налог, уплачиваемый в связи с применением УСН	Доходы	6% от всей суммы доходов
Социальные выплаты	Фонд заработной платы	Пенсионный фонд: - накопительная часть – 6%; - страховая часть – 16% Фонд социального страхования – 2,9% и 0,2% Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 5,1% Итого = 30,2%

Налоговые выплаты предприятия представлены в таблице 8.

Таблица 8 - Расчет налоговых выплат в 2011-2013 гг., тыс. руб.

Показатели	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Налог, уплачиваемый в связи с применением УСН	311,7	463,5	492,3
Социальные выплаты	1012,1	1077,3	1152,4
Итого уплаченных налогов	1323,8	1540,8	1644,7
Индекс-дефлятор	-	108,8	106,6
Сумма уплаченных налогов в ценах 2011 г., тыс. руб.	1323,8	1416,2	1418,1

Так, сумма полученных доходов за 2013 г. (налоговая база для исчисления налога) составила 16415900 руб. Ставка налога 6%. Сумма исчисленного налога составила:

$$16415900 * 0,06 = 984600 \text{ руб.}$$

Тогда, сумма налога к уменьшению за налоговый период составила 492300 руб.

Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период,  
 $984600 - 492300 = 492300 \text{ руб.}$

Социальные выплаты рассчитывались на основании ведомостей «расчет налогов» по месяцам (табл. 9).

Таблица 9 - Расчет общей суммы социальных выплат, перечисленных в бюджет в 2013 г.

Показатели	Тыс. руб.
Пенсионный фонд	839,5
- на страховую часть	610,5
- на накопительную часть	229,0
Фонд социального страхования	118,3
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	194,6
Итого	1152,4

Налоговые выплаты аптеки «Первая помощь» № 171 в ценах 2011 г. за анализируемый период возросли с 1323,8 тыс. руб. до 1418,1 тыс. руб.

Структура налоговых выплат представлена в таблице 10.

Таблица 10 - Структура налоговых выплат аптеки «Первая помощь» № 171 в 2011-2013 г., %

Показатели	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Налог, уплачиваемый в связи с применением УСН	23,5	30,1	29,9
Социальные выплаты	76,5	69,9	70,1
Итого	100,0	100,0	100,0

В структуре налоговых выплат наибольший удельный вес – 70,1% в 2013 г. - приходится на социальные выплаты с заработной платы.

Налоговая нагрузка определяется на основании расчета ряда показателей, которые сведены в таблицу 11.



Таблица 11 - Расчет налоговой нагрузки в аптеке «Первая помощь» № 171

Система показателей	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Чистая прибыль, тыс. руб.	87,4	353,0	106,7
Сумма налогов, тыс. руб.	1323,8	1540,8	1644,7
Сумма доходов от обычных видов деятельности, тыс. руб.	10390,8	15448,6	16415,9
Сумма расходов по обычным видам деятельности, тыс. руб.	10281,5	15007,4	16282,5
Налоговая нагрузка на реализацию, %	12,7	10,0	10,0
Налоговая нагрузка на чистую прибыль	15,1	4,4	15,4
Доля налогов в затратах, %	12,9	10,3	10,1
Тип налоговой политики	Консервативная налоговая политика		

Налоговая нагрузка на чистую прибыль:

2011 г.

$$1323,8 / 87,4 = 15,1$$

2012 г.

$$1540,8 / 353,0 = 4,4$$

2013 г.

$$1644,7 / 106,7 = 15,4$$

Налоговая нагрузка на реализацию снизилась, кроме того, снизилась доля налогов в затратах, что является положительным моментом. При этом налоговая нагрузка на чистую прибыль возросла.

Сопоставление рентабельности продаж, рентабельности активов, а также показателей налоговой нагрузки представлено в таблице 12.

Таблица 12 - Сопоставление рентабельности продаж, рентабельности активов, а также показателей налоговой нагрузки

Показатель	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Рентабельность продаж, %	1,1	2,9	0,8
Рентабельность активов, %	2,6	9,3	2,6
Налоговые платежи / Выручку, %	12,7	10,0	10,0

Расчеты показали, что налоговая нагрузка превышает рентабельность, как продаж, так и рентабельность активов. В этой связи актуальным является совершенствование налогового планирования на предприятии.

### 3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АПТЕКИ № 171 ЗАО «ПЕРВАЯ ПОМОЩЬ»

Поскольку сумма социальных выплат в нашем случае остается неизменной, в не зависимости от принятой системы налогообложения, важным является оценка эффективности применения упрощенной системы налогообложения «доходы» для аптеки «Первая помощь» № 171, а также общепринятой системой налогообложения. Для этого необходимо сравнить его с упрощенной системой налогообложения «доходы минус расходы», а также с общепринятой системой налогообложения.

Таблица 13 - Оценка эффективности применения УСН (доходы) в аптеке «Первая помощь» № 171

№	Показатель, тыс. руб.	ОСН		УСН6	УСН10	ЕНВД
		3	4	5	6	7
1.	Выручка без НДС (10%)	13911,7	2504,2	16415,9	16415,9	16415,9
2.	Покупная стоимость товаров	7731,5	-1391,7	-9123,2	-9123,2	-9123,2
3.	Валовой доход	6180,2		7292,7	7292,7	7292,7
4.	НДФЛ (13%)	-496,1		-496,1	-496,1	-496,1
5.	Зарплата чистая	-3319,8		-3319,8	-3319,8	-3319,8
6.	Начисления на заработную плату 30,2%	-1152,4		-1152,4	-1152,4	-1152,4
7.	Работы и услуги контрагентов	-1462,2	-263,2	-1725,4	-1725,4	-1725,4
7.	Расходы на продажу	-6430,5		-6693,7	-6693,7	-6693,7
8.	Операционная прибыль	-250,0		599,0	599,0	599,0

## Продолжение таблицы 13

1	2	3	4	5	6	7
9.	Налог на прибыль / Единый налог	-		-492,3	-164,2	-174,3
10.	Чистая прибыль	-250,0		106,7	434,8	424,3
11.	Прямые налоги и начисления с заработной платы	-1648,5		-2140,8	-1812,7	-1822,8
12.	НДС к уплате в бюджет	-849,3				
13.	Налоги	-2497,8		-2140,8	-1812,7	-1822,8

Расчет ЕНВД:

Базовая доходность 1 кв.м в месяц = 1,8 тыс.руб./ кв.м. (НК РФ ст.346.29)

$$K_1 = 1,4942, K_2 = 1,0$$

Откорректированная базовая доходность в месяц =  $1,8 * 1,4942 * 1,0 = 2,69$  тыс.руб./ кв.м.

ЕНВД в год = Откорр.баз.дох. \* 45 кв.м. \* 12 месяцев \* 15% = 217,89 тыс.руб.

$$\text{ЕНВД в год к уплате} = 217,89 - 50\% * 217,89 = 108,945 \text{ тыс.руб.}$$

Следовательно, мы видим, что в одном и том же примере при разных налоговых режимах величина налога отличается. Самым выгодным является (наибольшая чистая прибыль) УСН по ставке 10%, затем ЕНВД, УСН по ставке 6% и самый невыгодный ОСН режим.

Рассмотрим ситуацию кризиса и падения выручки до 15500 тыс. руб. (табл. 14)

Таблица 14 - Оценка эффективности различных систем налогообложения в условиях кризиса

N	Показатель (тыс. руб.)	ОСН		УСН6	УСН10	ЕНВД
1	Выручка без НДС (18%)	13135,6	2364,4	15500	15500	15500
2	Покуп. стоим. товаров	-7303,4	-1314,6	-8618	-8618	-8618
3	Валовый доход	5832,2		6882	6882	6882
4	НДФЛ (13%)	-496,1		-496,1	-496,1	-496,1
5	Зарплата чистая	-3319,8		-3319,8	-3319,8	-3319,8
6	Начислено на зарплату 30,2%	-1152,4		-1152,4	-1152,4	-1152,4
7	Работы и услуги контр.	-1462,2	-263,2	-1725,4	-1725,4	-1725,4
8	Расходы на продажу	-6430,5		-6693,7	-6693,7	-6693,7
9	Операционная прибыль	-598,3		188,3	188,3	188,3
10	Налог на пр./Един. налог	-		-930	-155	-174,3
11	Чистая прибыль	-598,3		-258,3	33,3	14,0
12	Пр. нал. и начисл. зарпл.	-1648,5		-2578,5	-1803,5	-1822,8
13	НДС к уплате в бюджет	-786,6				
14	Налоги	-2435,1		-2578,5	-1803,5	-1822,8

В этом случае самым выгодным является (наибольшая чистая прибыль) УСН по ставке 10%, затем ЕНВД, УСН по ставке 6% и самый невыгодный ОСН режим.

Для анализируемого предприятия варьирование выручке не привело к смене эффективности различных систем налогообложения. По-прежнему наиболее эффективной является система УСН по ставке 10%.

Рассмотрим ситуацию роста выручки до 18000 тыс. руб. (табл. 15).

Таблица 15 - Оценка эффективности различных систем налогообложения при росте выручки

N	Показатель (тыс. руб.)	ОСН		УСН6	УСН10	ЕНВД
1	Выручка без НДС (18%)	15254,2	2745,8	18000	18000	18000
2	Покуп. стоим. товаров	-8542,4	-1537,6	-10080	-10080	-10080
3	Валовый доход	6711,8		7920	7920	7920
4	НДФЛ (13%)	-496,1		-496,1	-496,1	-496,1
5	Зарплата чистая	-3319,8		-3319,8	-3319,8	-3319,8
6	Начислено на зарплату 30,2%	-1152,4		-1152,4	-1152,4	-1152,4
7	Работы и услуги контр.	-1462,2	-263,2	-1725,4	-1725,4	-1725,4
8	Расходы на продажу	-6430,5		-6693,7	-6693,7	-6693,7
9	Операционная прибыль	281,3		1226,3	1226,3	1226,3
10	Налог на пр./Един. налог	-56,3		-1080	-180,0	-174,3
11	Чистая прибыль	225,0		146,3	1046,3	1052,0
12	Пр. нал. и начисл. зарпл.	-1704,8		-2728,5	-1828,5	-1822,8
13	НДС к уплате в бюджет	-945,0				
14	Налоги	-2649,8		-2728,5	-1828,5	-1822,8

При росте выручки наиболее предпочтительным режимом налогообложения становится ЕНВД, что говорит о необходимости налогового планирования на предприятии.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Аптека «Первая помощь» уплачивает следующие виды налогов:

- налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения по схеме 6% от доходов;
- социальные выплаты.

Налоговые выплаты аптеки «Первая помощь» № 171 в ценах 2011 г. за анализируемый период возросли с 1323,8 тыс. руб. до 1418,1 тыс. руб..

В структуре налоговых выплат наибольший удельный вес – 70,1% в 2013 г. - приходится на социальные выплаты с заработной платы.

Налоговая нагрузка на реализацию снизилась с 12,7% в 2011 г. до 10,0% в 2013 г., кроме того, снизилась доля налогов в затратах, что является положительным моментом.

Важным явилась оценка эффективности применения упрощенной системы налогообложения «доходы» для аптеки «Первая помощь» № 171. Для этого было проведено сравнение его с упрощенной системой налогообложения «доходы минус расходы», ЕНВД, а также с общей системой налогообложения.

В одном и том же примере при разных налоговых режимах величина налога отличается. Самым выгодным является (наибольшая чистая прибыль) УСН по ставке 10%, затем ЕНВД, УСН по ставке 6% и самый невыгодный ОСН режим.

При росте выручки наиболее предпочтительным режимом налогообложения становится ЕНВД, что говорит о необходимости налогового планирования на предприятии.

## ГЛОССАРИЙ

Налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, который взимается с организаций и физических лиц в виде части принадлежащих им денежных средств. Налоги служат основным источником доходов государства, которое в свою очередь расходует их на благо населения страны.

Налоговая система – это система взимания с плательщиков налогов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей, установленных на территории государства.

Налоговое планирование (НП) - один из видов активной налоговой политики юридических и физических лиц, направленный на минимизацию негативного влияния налогообложения на процесс достижения стоящих перед ними целей любыми не противоречащими действующему законодательству методами.

Налоговая оптимизация - это деятельность налогоплательщика по снижению его налоговых выплат.

Льготы - одна из важнейших деталей налогового планирования. Льготы и их применение в значительной степени зависят от местного законодательства. Как правило, значительную часть льгот предоставляют местные законы.



**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. М., 2012
2. Вахрушина М.А. Учет на предприятиях малого бизнеса: Учеб. пособие / Под ред. д. э. н. М.А. Вахрушиной. М.: Вузовский учебник, 2010. 379 с.
3. Башарина А.В. Бухгалтерский и налоговый учет на малых предприятиях: Учебное пособие / А.В. Башарина, А.Ф. Черненко. Ростов н/Д: Феникс, 2011. 317 с.
4. Барулин С. В. Теория и история налогообложения / С. В. Барулин. –М. : Экономистъ, 2008.- 319 с.
5. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации. М.: Юрайт-Издат, 2012. С. 8
6. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М.: Волтерс Клувер, 2012
7. Дмитриева, Н.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / Н.Г. Дмитриева, Д.Б. Дмитриев.- М. : Феникс,- 2011.- 507 с.
8. Жидкова Е.Ю. Налоговое планирование и совершенствование системы налогообложения как составляющие развития предпринимательского сектора в РФ // Экономический анализ: теория и практика. 2013. N 3.
9. Зябриков В.С. Конспект лекций по предмету «Налоговое планирование», 2013
- 10.Иванова Н.Г. Налоги и налогообложение: Схемы, таблицы / Н.Г. Иванова, Е.А. Вайс, И.А. Кацюба. - СПб : Питер, 2011.- 366 с.
- 11.Кирова Е.А. Налоговая нагрузка: как ее определять? // Финансы. 2012. - № 4.
- 12.Кирова Е.А. Налоги и предпринимательство в России / Е.А. Кирова. - М. : Статус-кво 97, 2011. - 640 с.

13. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. М.: Эксмо Пресс, 2014. 448 с.
14. Консультация: изменения в законодательстве в 2014 г. [Электронный ресурс <http://www.buh.ru>]
15. Липатова В.А. Практическая организация учета на малых предприятиях: Практическое издание // Бухгалтерский учет. М., 2009. 148 с.
16. Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное. Институт экономики РАН. М.: Наука, 2012.
17. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России/ Л.Н. Лыкова.- М. : Дело, 2012. - 399 с.
18. Матинов А.С. Применение специальных налоговых режимов субъектами малого бизнеса в системе налогообложения зарубежных стран // Финансовое право. 2012. N 4
19. Морозова С.И. Роль налогового планирования в управлении предприятием // Финансы, 2012. - № 10
20. Налоговая система России: учеб пособие / Под ред. Д.Г. Черника и А.З. Дадашева.- М.: АКДИ экономика и жизнь, 2012. - 387 с.
21. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация) / Под ред. акад. Л.П. Павловой.- М. : Налоги и налоговое планирование, 2011. - 564 с.
22. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов // <http://www.minfin.ru/>.
23. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / под. ред. С.Г. Пепеляева.- М.: Ивест Фонд, 2011. – 434 с.
24. Пансков В.Г. О возможных направлениях налоговой политики // Финансы. 2012. - № 5.
25. Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации/ В.Г. Пансков . - М. : Финансы и статистика, 2012. - 460 с.

- 26.Практический комментарий основных изменений законодательства с 2013 года [Система Консультант-Плюс]
- 27.Салькова О.С. Налоговая нагрузка в системе управления финансами предприятия // Финансы. 2012. - № 1.
- 28.Сидоров, А.А. Простая бухгалтерия малого предприятия / А.А. Сидоров // [Электронный ресурс: <http://www.prostbuh.ru>] (дата обращения : 15.04.2014)
- 29.Соснаускене О.И. Малые предприятия: регистрация, учет, налогообложение: Практ. пособие / О.И. Соснаускене, Т.Ю. Сергеева. Москва: Омега-Л, 2007. 256 с.
- 30.Ходов, Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики/ Л.Г. Ходов. - М. : Теис, 2010. – 253 с.
- 31.Ядрихинский С.А. Теоретические и прикладные аспекты налогового планирования // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. N 3.

Операции, по которым установлен особый момент определения налоговой базы

N п/п	Хозяйственная операция	Момент определения налоговой базы
1	Продажа товара, который не отгружается и не транспортируется (земельные участки, здания, квартиры и др.) (п. 3 ст. 167 НК РФ, Письмо Минфина России от 07.02.2011 N 03-03-06/1/78)	Наиболее ранняя из двух дат: день передачи права собственности на товар или день оплаты
2	Реализация товаров, переданных на хранение (п. 7 ст. 167 НК РФ)	День реализации складского свидетельства
3	Передача имущественных прав (п. 8 ст. 167 НК РФ)	
3.1	Уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 155 НК РФ) <*>	День уступки или день прекращения обязательства
3.2	Передача имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места (п. 3 ст. 155 НК РФ)	День уступки (последующей уступки) требования
3.3	Реализация денежного требования, приобретенного у третьих лиц (п. 4 ст. 155 НК РФ)	День последующей уступки требования или день исполнения обязательства должником
3.4	Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав (п. 5 ст. 155 НК РФ)	День передачи имущественных прав

4	<p>Реализация товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1, 2.1 - 2.8, 3, 3.1, 8, 9, 9.1, 12 п. 1 ст. 164 НК РФ (п. 9 ст. 167 НК РФ) &lt;*&gt;</p>	<p>Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.</p> <p>День отгрузки, если документы не собраны на 181-й календарный день считая с даты, указанной в п. 9 ст. 165 НК РФ (абз. 2 п. 9 ст. 167 НК РФ).</p> <p>День завершения реорганизации, если 181-й календарный день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты (абз. 2 п. 9 ст. 167 НК РФ).</p> <p>Примечание Момент определения налоговой базы, связанный со сроком представления документов, указанных в п. п. 1 - 4 ст. 165 НК РФ, продлевался на 90 календарных дней в случае, если товары были помещены под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 г. по 31 марта 2010 г. включительно.</p> <p>Соответствующие изменения были внесены в п. 9 ст. 167 НК РФ пп. 2 ст. 1 Федерального закона от 27.12.2009 N 368-ФЗ</p>
5	<p>Выполнение СМР для собственного потребления (п. 10 ст. 167 НК РФ)</p>	<p>Последнее число каждого налогового периода</p>

6	Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд (п. 11 ст. 167 НК РФ)	День передачи
7	Получение аванса изготовителем товаров (работ, услуг) с длительностью производственного цикла свыше 6 месяцев (п. 13 ст. 167 НК РФ)	День отгрузки, если налогоплательщик ведет отдельный учет, а товары (работы, услуги) предусмотрены соответствующим перечнем и имеется документ, подтверждающий длительность производственного цикла изготовления
8	Поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача имущественных прав) в счет поступившего ранее аванса (п. 14 ст. 167 НК РФ)	День отгрузки или день передачи имущественных прав
9	Осуществление налоговыми агентами операций, которые указаны в п. п. 4 и 5 ст. 161 НК РФ (п. 15 ст. 167 НК РФ)	Наиболее ранняя из двух дат: день отгрузки или день получения аванса
10	Осуществление налоговым агентом операции, которая предусмотрена в п. 6 ст. 161 НК РФ (п. 9.1 ст. 167 НК РФ)	День отгрузки <***>

-----

<\*> В отношении момента определения налоговой базы при уступке денежного требования первоначальным кредитором никаких особенностей не установлено. Поэтому налоговая база в данном случае определяется в общем порядке.

<\*\*\*> По операциям, предусмотренным пп. 12 п. 1 ст. 164 НК РФ, момент исчисления налоговой базы определяется в указанном порядке с 1 января 2012 г. (пп. "а" п. 6 ст. 3, ч. 2 ст. 12 Федерального закона от 07.11.2011 N 305-ФЗ).

<\*\*\*> С 1 января 2012 г. в случае исключения судна из Российского международного реестра судов в течение 10 лет с момента регистрации собственник судна не признается налоговым агентом по НДС. Соответственно, налоговую базу по НДС в данном случае он не исчисляет (п. 3, пп. "б" п. 6 ст. 3, ч. 2 ст. 12 Федерального закона от 07.11.2011 N 305-ФЗ).

Перечень товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС по ставке 0%, содержится в п. 1 ст. 164 НК РФ.

Ставку 0% при реализации таких товаров (работ, услуг) организация может применить, если представит в налоговый орган подтверждающие документы. Их перечень содержится в ст. 165 НК РФ.

Подтверждающие документы организация должна представить в налоговый орган вместе с разд. 4 налоговой декларации по НДС, утвержденной Приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н (п. 10 ст. 165 НК РФ).

Налогообложение по ставке НДС 10% производится в следующих случаях:

1) при реализации продовольственных товаров, предусмотренных пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ и Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 N 908;

2) при реализации товаров для детей, предусмотренных пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ и Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 N 908;

3) при реализации периодических печатных изданий и книжной продукции в соответствии с Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 N 41 (пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ). Чтобы подтвердить право применять ставку 10%, достаточно иметь справку, которую выдает Федеральное агентство по печати и массовым коммуникациям (Письма Минфина России от 22.11.2011 N 03-07-14/113, УФНС России по г. Москве от 07.05.2009 N 16-15/045457, от 30.01.2009 N 19-11/007398);

4) при реализации медицинских товаров, предусмотренных пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ, согласно Перечню кодов медицинских товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при их реализации, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 N 688 (см. также Письма Минфина России от 23.11.2011 N 03-07-07/73, от 24.05.2011 N 03-07-07/26, УФНС России по г. Москве от 23.03.2010 N 16-15/029771, от 23.01.2009 N 19-11/004817)

5) при реализации услуг по передаче племенного скота и птицы во владение и пользование по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа

Ставка НДС 18% применяется во всех случаях, особо не оговоренных ст. 164 НК РФ.

Данная ставка не применяется при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. п. 1, 2, 4 ст. 164 НК РФ. Налогообложение указанных товаров (работ, услуг) осуществляется соответственно по ставкам 0 и 10% или с использованием расчетных налоговых ставок.

По налогу на добавленную стоимость установлены две расчетные ставки, которые соответствуют ставкам 10 и 18%. Расчетные ставки определяют

ся как процентное отношение основной налоговой ставки (10 или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (10 или 18%) (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Таким образом, расчетные ставки определяются по следующим формулам:

- 1)  $18 / (100 + 18)$ ;
- 2)  $10 / (100 + 10)$ .

Согласно п. 4 ст. 164 НК РФ расчетные ставки применяются в следующих случаях:

- 1) при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ;
- 2) при получении авансов в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;
- 3) при удержании налога налоговыми агентами;
- 4) при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ;
- 5) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ;
- 6) при реализации автомобилей, которые приобретены для перепродажи у физических лиц, в соответствии с п. 5.1 ст. 154 НК РФ;
- 7) при передаче имущественных прав в соответствии с п. п. 2 - 4 ст. 155 НК РФ.

Перечень случаев применения расчетной ставки является исчерпывающим. Это также подтверждают суды (например, Определение ВАС РФ от 24.12.2008 N ВАС-15099/08, Постановление ФАС Московского округа от 29.08.2008 N КА-А40/8063-08).

Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога (п. 1 ст. 166 НК РФ).

Налог исчисляется так:

$$\text{НДС} = \text{НБ} \times \text{С},$$

где НБ - налоговая база;

С - ставка налога.

Если организация осуществляет операции, которые облагаются по разным ставкам НДС, то она обязана учитывать такие операции отдельно (абз. 4 п. 1 ст. 153 НК РФ).

Для этого необходимо:

- 1) определить налоговую базу по каждому виду операций, облагаемых по разным ставкам;
- 2) исчислить отдельно суммы налога по каждому виду операций;
- 3) суммировать результаты.

Следовательно, при раздельном учете налог исчисляется так:

$$\text{НДС} = (\text{НБ}_1 \times \text{С}_1) + (\text{НБ}_2 \times \text{С}_2) + (\text{НБ}_3 \times \text{С}_3),$$

где НБ<sub>1</sub>, НБ<sub>2</sub>, НБ<sub>3</sub> - налоговая база по каждому виду операций, которые облагаются НДС по разным ставкам;



C1, C2, C3 - ставки налога, например 18%, 10% или 18/118.