

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

© 2011 О.А. Таныгина

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center\_audita@mail.ru

Рассмотрены налоги на прибыль юридических лиц в зарубежных странах, прибыль как объект налогообложения, налог на прибыль организаций в России, применение торговыми организациями общего и специальных режимов налогообложения.

*Ключевые слова:* прибыль, налог на прибыль, налогообложение прибыли за рубежом, налогообложение торговых организаций, общий режим налогообложения, специальные режимы налогообложения.

В настоящее время Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) выделяет несколько налоговых режимов, под действие которых попадают налогоплательщики - организации торговли: общий режим налогообложения и специальные режимы налогообложения. Общий режим налогообложения закреплен в ст. 12 НК РФ и предусматривает уплату всех действующих на территории РФ налогов и сборов. Специальный налоговый режим представляет собой особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода, применяемый в случаях, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним законами. Общие условия применения специальных налоговых режимов установлены разд. VIII.1 НК РФ.

При применении общего режима налогообложения торговые организации уплачивают налог на прибыль, налог на имущество организаций,

налог на добавленную стоимость (НДС), иные налоги, а также исполнять обязанности налогового агента (табл. 1).

При применении специальных налоговых режимов торговые организации не уплачивают или частично не уплачивают три налога, но как и на общем режиме налогообложения, уплачивают иные налоги, а также выполняют обязанности налогового агента<sup>1</sup>.

Прибылью для российских организаций, согласно ст. 247 НК РФ, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При этом налогообложению подлежат не все доходы налогоплательщика, перечень расходов также ограничен. Также организации могут выбрать один из двух вариантов признания доходов и расходов: кассовый метод и метод начисления. Кассовый метод предполагает ограничения по применению, его имеют право

*Таблица 1*

**Объемы налоговых обязательств торговых организаций, применяющих различные режимы налогообложения**

Общий режим налогообложения	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход	Упрощенная система налогообложения
Налог на прибыль - 20%	-	-
Налог на имущество организаций максимально - 2,2%	-	-
НДС - 18%	НДС, уплачиваемый на таможне - 10, 18%	НДС, уплачиваемый на таможне - 10, 18%
-	Единый налог на вмененный доход - 15%	-
-	-	Единый налог по упрощенной системе налогообложения 6% или 15%
Обязанности налогового агента		
Иные установленные налоги		

использовать организации, сумма выручки от реализации которых без учета НДС в среднем за предыдущие 4 квартала не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал, метод начисления могут применять все организации. Датой признания доходов по кассовому методу признается день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации, расходов - день фактической оплаты. Доходы и расходы по методу начисления признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся.

По налогу на прибыль от осуществления основной деятельности для торговых организаций установлена ставка 20 %, из них в федеральный бюджет зачисляется 2 %, в бюджет субъекта РФ - 18 % (может быть снижена субъектом РФ до 13,5 %).

Налог исчисляется как произведение налоговой базы (доходов, уменьшенных на величину расходов в денежном выражении) и налоговой ставки (в процентах).

$$H_{исч} = Нб \cdot Нст,$$

где  $H_{исч}$  - налог, исчисленный по итогам отчетного (налогового) периода;

$Нб$  - налоговая база, руб.;

$Нст$  - налоговая ставка, %.

Организации могут корректировать налоговую базу в течение 10 лет на сумму убытка, полученного в предыдущие налоговые периоды.

Налоговый период - календарный год, отчетными периодами признаются I квартал, полугодие и 9 мес. календарного года.

$$H_{год} = H_{исч} - H_1 - H_2 - H_3,$$

где  $H_{год}$  - платеж по итогам налогового периода;

$H_{1,2,3}$  - авансовые платежи по итогам отчетных периодов, уплаченные в бюджетную систему.

Налог исчисляется плательщиком самостоятельно по окончании отчетного периода нарастающим итогом с начала года и уплачивается в бюджет в виде авансовых платежей. Торговые организации, у которых за предыдущие 4 квартала доходы от реализации не превышали в среднем 10 млн. руб. за каждый квартал, уплачивают авансовые платежи по итогам отчетного периода поквартально (ст. 286 НК РФ).

Все другие налогоплательщики уплачивают авансовые платежи ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли за истекший месяц, рассчитывая ее нарастающим итогом с начала

года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Уплата авансовых платежей производится не позднее 28 числа следующего месяца за отчетным периодом, а по концу налогового периода уплата налога производится не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В гл. 26.2 и 26.3 НК РФ, регулирующих применение упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, отсутствует термин "прибыль", однако объекты налогообложения очень схожи с объектом налогообложения налога на прибыль при общем режиме. При применении организациями специальных режимов налогообложению подлежат доходы, либо доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, либо вмененный доход.

Самым распространенным специальным налоговым режимом в РФ по количеству субъектов, его применяющих, и при этом достаточно эффективным с точки зрения минимизации налогов является упрощенная система налогообложения, условия применения которой установлены гл. 26.2 Налогового кодекса РФ<sup>2</sup>.

Упрощенную систему имеют право применять торговые организации, у которых:

- выручка от реализации товаров, работ, услуг за налоговый период (год) не превышает 60 млн. руб.;

- средняя численность работников не более 100 чел.;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не более 100 млн. руб.

При превышении указанных критериев организация теряет право на применение УСН, о чем она должна уведомить налоговый орган в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода, исчислить НДС, налог на имущество, налог на прибыль и заплатить их в установленные сроки без пени.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система. При применении упрощенной

системы налогообложения возможно применение одного из двух объектов налогообложения: доходы и доходы, уменьшенные на величину расходов (табл. 2).

орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает такой переход. Однако вновь перейти на упрощенную систему организация может не ранее чем через один год после того, как она

Таблица 2

**Объемы налоговых обязательств торговых организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения**

Элемент налогообложения	Объект налогообложения*	
	Доходы	Доходы - Расходы
Налоговая ставка (ст. 346.20 НК РФ)	6 %	15 % (субъекты РФ от 5 % до 15 %)
Порядок исчисления налога (ст. 346.21 НК РФ)	$H_{исч} = Д \cdot Нст$	$H_{исч} = (Д - Р) \cdot Нст$
Порядок уплаты в бюджетную систему (ст. 346.18, 346.21 НК РФ)	$H_{б-м} = H_{исч} - O_{нс} \leq 0,5 H$ Отчисления могут уменьшить сумму налога в бюджетную систему не более чем на 50 %	$H_{б-м} = H_{исч}$ или 1 % Д Если получен убыток или $H_{исч} <$ Минимальный налог (1 % Д), то уплачивается минимальный налог. Налогоплательщик имеет право включить полученный убыток в расходы следующих 10 налоговых периодов

\* Обозначения:

$H_{исч}$  - величина налога исчисленного,

$Д$  - доходы организации,

$Р$  - расходы организации,

$Нст$  - налоговая ставка,

$H_{б-м}$  - величина налога в бюджетную систему,

$O_{нс}$  - величина фактически произведенных отчислений на пенсионное страхование за истекший отчетный (налоговый) период

Порядок формирования доходов и расходов определен ст. 346.14 - 346.18 НК РФ, он схож с перечнем налогооблагаемых доходов и расходов по налогу на прибыль организаций. Как и по налогу на прибыль, налоговым периодом является календарный год, отчетными периодами - I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Сроки уплаты налога, авансовых платежей по налогу также близки к срокам по налогу на прибыль организаций - авансовые платежи не позднее 25 дней по окончании отчетного периода, налогового периода - не позднее 31 марта следующего года.

Торговая организация может изменить объект налогообложения, например, вместо доходов выбрать доходы, уменьшенные на величину расходов. Для этого она уведомить об изменении налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором происходит изменение (ст. 346.14 НК РФ).

Также торговая организация вправе с начала календарного года перейти и на общий режим налогообложения, уведомив об этом налоговый

утратила право на применение этой системы (ст. 346.13 НК РФ).

Обязательным специальным режимом налогообложения является система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД), регулируемая гл. 26.3 НК РФ. Организации торговли, осуществляющие определенные виды предпринимательской деятельности, обязаны применять именно эту систему (табл. 3).

Можно отметить, что данный режим налогообложения регулируется не только НК РФ, но также и местными нормативно-правовыми актами. Местные власти устанавливают виды деятельности, в отношении которых в конкретном муниципальном образовании устанавливается система в виде ЕНВД, и величину коэффициента  $K_2$ , учитывающего влияние на результат предпринимательской деятельности отдельных факторов.

В г. Йошкар-Оле ЕНВД устанавливается Решением VIII сессии городского собрания муниципального образования Город Йошкар-Ола от 25 октября 2005 г. № 152-IV (табл. 4).

Таблица 3

Виды предпринимательской деятельности, обязательные для применения ЕНВД

Вид предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала, м <sup>2</sup>	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 м <sup>2</sup>	Торговое место	9000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 м <sup>2</sup>	Площадь торгового места, м <sup>2</sup>	1800
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500

Таблица 4

Порядок исчисления ЕНВД

Элемент налогообложения	ЕНВД*
Объект налогообложения (ст. 346.29 НК РФ)	Вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика с учетом совокупности факторов непосредственно влияющих на получение указанного дохода
Налоговая база (ст. 346.29 НК РФ)	$ВД = Бд \cdot n \cdot t$
Налоговая ставка (ст. 346.31 НК РФ)	15 %
Порядок исчисления налога (ст. 346.29 НК РФ)	$ВД \cdot Нст \cdot K_1 \cdot K_2$ В г. Йошкар-Оле: $K_2 = K_{2.1} \cdot K_{2.2}$
Порядок уплаты в бюджет (ст. 346.32 НК РФ)	$Н_{б-м} = Н_{исч} - О_{пс} \leq 0,5 Н$ Отчисления могут уменьшить сумму налога в бюджет не более чем на 50 %

\* Обозначения:

$H_{исч}$  - величина налога исчисленного;

$ВД$  - величина вмененного дохода;

$Бд$  - базовая доходность - условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя по определенному виду предпринимательской деятельности, руб.;

$n$  - величина физического показателя характеризующего конкретный вид деятельности;

$t$  - продолжительность осуществления предпринимательской деятельности в налоговом периоде - квартале, мес.;

$Нст$  - налоговая ставка;

$K_1$  - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ;

$K_2$  - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности;

$H_{б-м}$  - величина налога в бюджетную систему;

$O_{пс}$  - величина фактически произведенных отчислений на пенсионное страхование за истекший налоговый период

Как было указано выше, в г. Йошкар-Оле коэффициент  $K_2$  определяется произведением двух коэффициентов:  $K_{2.1}$  - корректирующий коэффициент, зависящий от вида предпринимательской

деятельности;  $K_{2.2}$  - корректирующий коэффициент, зависящий от дислокации налогоплательщика на территории муниципального образования. Для торговых организаций коэффициент  $K_{2.1}$  в от-

ношении перечисленных выше видов деятельности находится в пределах от 0,27 до 1,0, а коэффициент  $K_{2,2}$  - в пределах от 0,6 до 1,0.

Существуют преимущества и недостатки применения каждого из режимов налогообложения (табл. 5).

- совмещение упрощенной системы налогообложения и ЕНВД.

На практике совмещение налоговых режимов имеет место, когда организации занимаются и оптовой, и розничной торговлей, применяя общий режим или упрощенную систему и ЕНВД, соответственно.

Таблица 5

**Преимущества и недостатки применения общего и специальных режимов налогообложения**

Режим налогообложения	Преимущества	Недостатки
1. Общий режим	Полное отражение доходов, расходов и других показателей, формирующих или оказывающих влияние на прибыль Ведение налогового учета и налоговой отчетности	Дополнительные затраты, связанные с исчислением всех налоговых обязательств и заполнением налоговой отчетности, в том числе заработная плата отдельных сотрудников, отдельный кабинет и т.п.
2. Упрощенная система налогообложения	Необязательное ведение бухгалтерского учета и представление упрощенного комплекта бухгалтерской отчетности	-
2.1 Упрощенная система налогообложения (объект налогообложения - доходы)	Обязательно четкое ведение только учета доходов Возможность уменьшения суммы налога в бюджетную систему на 50 % страховых взносов во внебюджетные фонды	Невыгодна для организаций, в которых величина расходов существенна по сравнению с доходами
2.2 Упрощенная система налогообложения (объект налогообложения - доходы)	Возможность включения убытка в расходы следующих 10 налоговых периодов	Невыгодна для организаций, в которых величина расходов незначительна по сравнению с доходами Уплата минимального налога, даже при превышении расходов над доходами Обязательно четкое ведение и учета доходов, и учета расходов
3. Система налогообложения в виде ЕНВД	Возможность определения величины налога до начала ведения деятельности Уплата одинаковой величины налога из периода в период Необязательное ведение бухгалтерского учета и представление упрощенного комплекта бухгалтерской отчетности	Обязательность применения режима при осуществлении определенного вида деятельности Уплата налога, даже при превышении расходов над доходами

Торговые организации, работающие на общем режиме налогообложения, обязаны вести бухгалтерский и налоговый учет, разрабатывать аналитические регистры и составлять расчет налоговой базы в установленном порядке, а также представлять декларации по уплачиваемым налогам в указанные законодательством сроки.

Налоговое законодательство также предусматривает различные варианты совмещений налоговых режимов:

- совмещение общего режима и ЕНВД;

При совмещении разных налоговых режимов организации обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций по каждому режиму, а также закрепить в учетной политике порядок распределения расходов, не имеющих конкретного отношения к тому или иному виду деятельности.

Налог на прибыль является одним из наиболее важных, занимающих основную долю в бюджете налогов и в других странах (табл. 6)<sup>3</sup>.

В Великобритании налог на прибыль корпораций был введен в 1965 г. В настоящее время

Таблица 6

**Налог на прибыль организаций в Российской Федерации  
и его аналоги в других странах**

Страна	Название налога	Элементы налогообложения	
		Плательщики и объект налогообложения	Ставка налогообложения
Россия	Налог на прибыль организаций	Налогоплательщики - российские и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России или получающие доходы от источников в России	Основная ставка - 20 %: в федеральный бюджет - 2 %, в бюджет субъекта - 18 % (может быть снижена субъектом до 13,5 %) Для иностранных организаций - 10% и 20 % в зависимости от вида дохода
Европа			
Франция	Подходный налог с предприятий	Плательщики - предприятия и кооперативы, не акционерные общества, объект - чистая прибыль	33,33 %
	Налог на прибыль акционерных компаний	Плательщики - акционерные общества, объект - чистый доход по всем видам деятельности	39 %; 42 %
Великобритания	Налог на прибыль корпораций	Объект обложения - прибыль резидентов	Ставки дифференцированы от 0 % до 30 % в зависимости от дохода предыдущего года
Швеция	Налог на прибыль корпораций	Плательщики - акционерные общества, кооперативы и иностранные компании по доходам, полученным в стране, объект - чистый доход, отраженный в финансовом отчете	Ставка которого составляет 28 %
Германия	Корпорационный налог	Объект обложения - прибыль, существует ограниченная и неограниченная повинность по данному налогу	С 2008 г. - 15 %
	Промысловый налог	Плательщики - предприятия, занимающиеся промышленной, торговой и другими видами деятельности, объект обложения - прибыль от занятия промыслом и капитал компании	5 % от прибыли, 0,2 % от стоимости основных фондов
Азия			
Китай	Налог на прибыль предприятий	Плательщики - юридические лица, объект - прибыль от реализации продукции, работ, услуг, от иной предпринимательской деятельности	Общенациональная - 30 %, местная - 3 % Для менее прибыльных (низкорентабельных) предприятий - 18 % и 27 %
Япония	Налог на прибыль корпораций	Плательщики - юридические лица, объект - прибыль корпораций	Государственная 33,48 % Префектуральная 1,67 % Муниципальная 4,12 %
Северная Америка			
США	Налог на прибыль корпораций	Плательщики - корпорации, объект налогообложения - валовой доход, налоговая база - чистая прибыль	Федеральные ставки дифференцированы в зависимости от размера налогооблагаемого дохода - от 15 до 35 %, ставки штатов - варьируются штатами, местные ставки - устанавливаются на местном уровне
Канада	Подходный налог с корпораций	Плательщики - корпорации, объект налогообложения - доход	Федеральные ставки от 17 до 29% в зависимости от дохода
	Налог на прибыль корпораций в провинциях	1) Налоговая база налога провинций формируется отдельно от федеральной 2) Провинциальная налоговая база, единая с федеральной	Ставки колеблются от 14 до 17%

действует “импутационная система” с целью устранения двойного налогообложения. Во Франции существуют определенные льготы по налогу - скидки для вновь образованных акционерных обществ, а убыточные предприятия уплачивают фиксированную сумму налога исходя из товарооборота.

С 2002 г. в Японии введена система консолидированного налогообложения, при которой налог на корпорацию определяется исходя из единого размера доходов и расходов компаний, входящих в консолидированную группу плательщиков. В стране предусмотрены льготные ставки по налогу на прибыль корпораций для малого бизнеса. В Китае предоставляются налоговые вычеты и льготы предприятиям, использующим высокие технологии, занимающимся переработкой отходов, городским предприятиям и т.д.

В США ставки налога по штатам обычно стабильны, хотя сильно различаются, например, в Вашингтоне, Техасе ставка 0 %, а в Айове до 12 %. Сумма налога на прибыль корпораций, уплачиваемая на федеральном уровне, корректируется на суммы налога, уплаченные в штате и на местном уровне. Также налог имеет большое

количество льгот: для компаний, деятельность которых необходима для штата; в виде предоставления налогового кредита на исследования и разработки. В Канаде предприятия малого бизнеса облагаются по пониженной ставке - 12 %. По подоходному налогу установлены и другие льготы: налоговый кредит на расходы НИОКР, ускоренные нормы амортизации, и др.

Можно сделать вывод, что в отдельных странах налоги на прибыль имеют общие элементы с налогом на прибыль организаций в России, однако есть особенности и подходы, которые частично могут быть заимствованы из других стран. На наш взгляд, это увеличение количества применяемых льгот и дифференциация ставок в зависимости от суммы полученного дохода.

---

<sup>1</sup> Дрожжина И.А. Выбор объекта налогообложения при упрощенной системе налогообложения торговыми предприятиями // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2007. № 4.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учеб.-метод. пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2011.

*Поступила в редакцию 06.03.2011 г.*