

Бухгалтерский учет
в целях
налогообложения

В.В. Семенихин

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В.В. СЕМЕНИХИН / УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налоговый
Вестник

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В.В.Семенихин

Упрощенная система налогообложения не так проста, как может показаться. Как перейти на УСН и вернуться к общему или иному режиму налогообложения, исчислить и уплатить единый налог, установить объект налогообложения и определить налоговую базу, вовремя и правильно внести минимальный налог, верно составить и в срок сдать отчетность, без ошибок заполнить книгу учета доходов и расходов? Ответы на эти и многие другие вопросы можно найти, прочитав данную книгу. К любому положению законодательства даются подробный комментарий и пример из практики, что помогает разобраться во всех тонкостях применения "упрощенки". Правительство России готовит изменения в законодательство, в соответствии с которыми организации, имеющие аналогичные виды деятельности и тех же учредителей, будут объединяться в единого налогоплательщика. Указанные поправки направлены на искоренение компаний-"клонов", создаваемых исключительно с целью снижения налогового бремени и находящихся на упрощенной системе налогообложения. Издание предназначено для бухгалтеров и руководителей организаций, а также может быть полезно аудиторам, студентам экономических вузов и факультетов, слушателям специализированных курсов.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Особенности УСН как специального налогового режима

Упрощенная система налогообложения (УСН) является одним из специальных налоговых режимов, действующих на сегодняшний день в Российской Федерации. Данная система налогообложения регулируется гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, вступившей в силу с 1 января 2003 г. Основной целью введения данного специального налогового режима было снижение налогового бремени на субъекты малого предпринимательства, максимальное упрощение определения налоговой базы и суммы налога, подлежащей уплате в бюджет налогоплательщиками, перешедшими на УСН.

Данную позицию законодателя подтверждают и сами положения гл. 26.2 НК РФ, в частности ст. 346.11, в п. 2 которой предусмотрено, что уплата единого налога в связи с применением УСН заменяет для организаций уплату:

- налога на прибыль организаций, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по ставкам, установленным п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ;
- налога на добавленную стоимость (НДС), за исключением налога, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, и налога, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ;
- единого социального налога;
- налога на имущество организаций.

Согласно п. 3 ст. 346.11 НК РФ индивидуальные предприниматели-упрощенцы освобождаются от уплаты:

- налога на доходы физических лиц (НДФЛ) - в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ;
- НДС, за исключением налога, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, и налога, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ;
- единого социального налога (ЕСН) - в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу физических лиц;
- налога на имущество - в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности.

Данная своеобразная льгота призвана упростить порядок исчисления и уплаты налога. Таким образом, представители малого бизнеса имеют возможность экономить на услугах высококвалифицированного бухгалтерского аппарата, что значительно снижает трудозатраты данной категории лиц.

Из всех действующих специальных налоговых режимов "упрощенка" носит самый демократичный характер.

Во-первых, она применяется добровольно, т.е. организации и индивидуальные предприниматели сами решают, стоит им переходить на УСН или нет. Аналогичное правило действует и в отношении прекращения права применять этот специальный налоговый режим (за исключением случаев принудительного лишения такого права, предусмотренных п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Во-вторых, упрощенная система распространяется на всю предпринимательскую деятельность организации, т.е. полностью заменяет собой общий режим налогообложения.

В-третьих, организации, применяющие УСН, освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов организации (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Соответственно, они не должны представлять

бухгалтерскую отчетность в налоговый орган. Это значительно облегчает ведение учета. Но воспользоваться предоставленным правом не вести бухгалтерский учет в полном объеме организация может далеко не всегда.

Так, организация рассчитывает сумму дивидендов, причитающихся учредителям и акционерам, исходя из чистой прибыли, которая формируется по правилам бухгалтерского учета. Вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность в налоговый орган обязаны также налогоплательщики, совмещающие УСН и единый налог на вмененный доход (ЕНВД).

В-четвертых, у налогоплательщика есть возможность выбора объекта налогообложения: доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов (п. п. 1 и 2 ст. 346.14 НК РФ).

Исключением из этого правила являются участники договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом. Они обязаны применять УСН с объектом "доходы минус расходы".

В-пятых, простота заполнения налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, и представление ее в налоговые органы один раз в год - по итогам налогового периода (ст. 346.23 НК РФ).

В то же время законодатель предусмотрел ряд ограничений при применении УСН.

Упрощенный налоговый режим запрещено применять некоторым хозяйствующим субъектам: организациям, имеющим филиалы и представительства, производящим подакцизные товары, страховщикам, банкам и прочим организациям, поименованным в п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Второе ограничение касается некоторых показателей налогоплательщика, превышение которых не дает ему права применять УСН. К ним относятся:

- величина доходов организации;
- средняя численность работников;
- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов;
- доля участия других организаций в уставном капитале налогоплательщика.

Так, организация не имеет права перейти на "упрощенку", если ее доходы по итогам девяти месяцев года, в котором она подает заявление о переходе, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, превысили 15 млн руб. (п. 2 ст. 346.12 НК РФ). Налогоплательщик утрачивает право на применение этого специального налогового режима, если его доходы по итогам отчетного (налогового) периода, определяемые в соответствии со ст. 346.15 и пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ, превысили 20 млн руб. (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Указанные суммы (15 и 20 млн руб.) ежегодно индексируются на коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год. Так, на 2009 г. коэффициент-дефлятор установлен равным 1,538 (Приказ Минэкономразвития России от 12.11.2008 N 395). Следовательно, в 2009 г. величина предельного размера доходов, ограничивающая у налогоплательщика право перехода на УСН, составляет 23 070 000 руб., а ограничивающая право применения УСН - 30 760 000 руб.

Обратите внимание! Ограничение предельного размера доходов для целей перехода на УСН распространяется только на организации (Письмо Минфина России от 07.05.2007 N 03-11-05/96).

Налогоплательщики-упрощенцы обязаны уплачивать взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации, представлять статистическую отчетность, а также соблюдать порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (ст. 346.11 НК РФ).

Это означает, что организации и индивидуальные предприниматели обязаны вести кассовую книгу, ежегодно утверждать с обслуживающим банком лимит денежной наличности в кассе, а в случаях осуществления торговли, оказания услуг, выполнения работ за наличный расчет - применять контрольно-кассовый аппарат либо использовать бланки документов строгой отчетности.

Как уже отмечалось, упрощенный налоговый режим по своей сути заменяет общий режим налогообложения. Поэтому его применение может стать своего рода страховкой для налогоплательщиков, применяющих систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов предпринимательской деятельности. Дело в том, что доходы, полученные организацией или индивидуальным предпринимателем - плательщиком ЕНВД в рамках деятельности, не подпадающей под этот вид налога, облагаются налогами в соответствии с иными режимами налогообложения (п. 7 ст. 346.26 НК РФ). Написав заявление о переходе на УСН, можно существенно сэкономить на налогах в отношении видов деятельности, не переведенных на ЕНВД.

Простота данного налогового режима и значительное снижение налогового бремени с каждым годом делают его год от года все более привлекательным для представителей не только малого, но и среднего бизнеса. Однако у этой медали есть и обратная сторона: упрощенный режим часто используется в так называемых налоговых схемах. Их главной целью является выведение финансового результата деятельности налогоплательщика под налогообложение в соответствии с упрощенным налоговым режимом.

Малые предприятия и право на применение УСН

Основная цель введения УСН - облегчение налогообложения представителей малого бизнеса. Однако с учетом принятых поправок изначально "простой" режим перестал быть таковым. Кто относится к представителям малого бизнеса? В какой мере они имеют право на применение данного специального налогового режима?

Критерии отнесения хозяйствующих субъектов к субъектам малого предпринимательства установлены Федеральным законом от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (далее - Закон N 209-ФЗ).

В соответствии с положениями Закона N 209-ФЗ к субъектам малого предпринимательства относят потребительские кооперативы, коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также индивидуальных предпринимателей, удовлетворяющих следующим условиям:

- доля участия Российской Федерации, ее субъектов, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов; юридических лиц, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, в уставном (складочном) капитале малых предприятий не должна превышать 25%;

- среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год для малых предприятий не должна превышать 100 человек, для микропредприятий - 15 человек;

- выручка от реализации товаров, работ, услуг без учета НДС или балансовая стоимость активов за предшествующий календарный год не должна превышать для малых предприятий 400 млн руб., для микропредприятий - 60 млн руб.

На это указывает Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 N 556 "О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства".

Размер выручки определяется в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ, а балансовая стоимость активов, под которой понимается остаточная стоимость основных средств и

нематериальных активов, - по данным бухгалтерского учета (п. п. 7 и 8 ст. 4 Закона N 209-ФЗ).

Чтобы перейти на УСН и применять этот специальный режим, организация должна соответствовать, в частности, следующим условиям:

- ее доходы за предшествующие девять месяцев перед подачей заявления о переходе не должны превышать 15 млн руб., проиндексированных на коэффициент-дефлятор (в 2009 г. - 23 070 тыс. руб.) (ст. 346.12 НК РФ). В расчете лимита участвуют доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также внереализационные доходы (без учета НДС) (п. 2 ст. 346.12 НК РФ, ст. 248 НК РФ).

Коэффициент-дефлятор применяется и при определении величины дохода, превысив которую организация теряет право на применение УСН и считается переведенной на иной режим налогообложения с начала квартала, в котором произошло указанное превышение.

При отнесении организации или индивидуального предпринимателя к субъектам малого предпринимательства в расчет берутся все виды доходов, получаемых указанными лицами. В налоговом законодательстве для налогоплательщиков, совмещающих общий режим с ЕНВД, введены ограничения: они включают в лимит только доходы, полученные от видов деятельности, облагаемых в соответствии с общим режимом налогообложения (п. 4 ст. 346.12 НК РФ).

С 1 января 2009 г. субъекты малого предпринимательства - упрощенцы признаются плательщиками налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц в отношении дивидендов, доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам (предприниматели - также в отношении сумм призов, подарков, выигрышей) (п. п. 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ).

Учитывая условия отнесения хозяйствующих субъектов к субъектам малого предпринимательства и требования перехода организаций на УСН, можно говорить, что применять такую систему могут только микропредприятия;

- средняя (среднесписочная) численность работников не превышает 100 человек.

При отнесении к субъектам малого предпринимательства в среднесписочную численность включается численность всех его работников, в т.ч. работающих по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного ими времени (п. 6 ст. 4 Закона N 209-ФЗ). Для целей гл. 26.2 НК РФ среднесписочная численность исчисляется по правилам, установленным Приказом Росстата от 12.11.2008 N 278.

В Законе N 209-ФЗ определение среднесписочной численности работников производится за предшествующий календарный год. Для целей налогового законодательства среднесписочную численность необходимо определять за каждый отчетный и налоговый период, т.е. за численностью сотрудников придется следить в течение всего календарного года;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая по окончании каждого отчетного (налогового) периода, не должна превышать 100 млн руб. В соответствии с Законом N 209-ФЗ величина активов малых предприятий не должна превышать 400 млн руб., причем ее исчисление производится за календарный год.

Отнесение вновь созданной организации (вновь зарегистрированного предпринимателя) к субъектам малого предпринимательства происходит в течение года с момента его государственной регистрации при условии соблюдения всех необходимых критериев. Статус хозяйствующего субъекта изменяется, если он не соответствует критериям отнесения к субъектам малого предпринимательства в течение двух календарных лет, следующих один за другим (п. 4 ст. 4 Закона N 209-ФЗ).

В соответствии с гл. 26.2 НК РФ при несоблюдении налогоплательщиком критериев, дающих право на применение УСН, он считается переведенным на иной режим налогообложения с начала квартала, когда произошло нарушение хотя бы одного критерия. Единственным положительным моментом в данной ситуации является то, что

такие налогоплательщики освобождаются от налоговой ответственности за несвоевременное представление документов и уплату авансовых платежей.

Не имеют права применять упрощенный налоговый режим организации, имеющие филиалы и представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды и т.д. (п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Поэтому если субъект малого предпринимательства и удовлетворяет вышеперечисленным критериям перехода на упрощенный режим налогообложения, но в его структуре имеются, например, филиалы, он не может применять этот режим.

Бухгалтерский учет при УСН

В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухучете) организации-упрощенцы освобождены от ведения бухгалтерского учета.

Однако данное право не распространяется на учет основных средств и нематериальных активов, который ведется в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н), ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" (утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н), а также в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н).

У организаций, применяющих УСН, отсутствует обязанность по представлению бухгалтерской отчетности в налоговый орган по месту своего нахождения (пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Упрощенцы не освобождены от представления статистической отчетности и соблюдения порядка кассовой дисциплины (п. 4 ст. 346.11 НК РФ).

Формы статистической отчетности и порядок их заполнения утверждены Постановлением Росстата от 12.11.2008 N 278, а правила ведения кассовой дисциплины установлены Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным ЦБ РФ от 22.09.1993 N 40. Данное требование означает, что организации и предприниматели, применяющие УСН, обязаны вести кассовую книгу в соответствии с унифицированной формой N КО-4, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88 (далее - Постановление N 88).

Нарушение порядка кассовой дисциплины хозяйствующим субъектом, применяющим УСН, является основанием для привлечения его к административной ответственности по ст. 15.1 Кодекса об административных правонарушениях РФ (КоАП РФ). И позиция судов в отношении данного вопроса однозначна. Об этом может свидетельствовать Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17.12.2007 N А79-3287/2007.

Право плательщика УСН, закрепленное в п. 3 ст. 4 Закона о бухучете, касается только применения метода двойной записи. От оформления первичных учетных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции, указанные субъекты не освобождены. Например, при выдаче наличных денежных средств из кассы организации под отчет физическому лицу необходимо оформлять авансовый отчет по форме N АО-1, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 N 55 (Письмо УФНС России по г. Москве от 18.01.2007 N 18-11/3/03895@). Первичные документы нужны для подтверждения расходов, произведенных налогоплательщиком. Законодательные требования к первичным документам установлены ст. 9 Закона о бухучете.

Для ряда субъектов, применяющих "упрощенку", ведение бухгалтерского учета является обязательным в силу требований иных нормативных правовых актов.

Во-первых, это акционерные общества, распределяющие дивиденды в пользу акционеров, а также хозяйственные общества, которые в силу законодательных требований обязаны периодически публиковать бухгалтерскую отчетность.

Организации, выплачивающие дивиденды, определяют чистую прибыль и стоимость чистых активов в соответствии с правилами бухгалтерского учета (Письмо Минфина России от 11.03.2004 N 04-02-05/3/19).

Требование об обязательной публикации годовой бухгалтерской отчетности организации содержится в ст. 92 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Закон об АО), а также в ст. 49 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (далее - Закон об ООО).

Об обязанности акционерных обществ вести бухгалтерский учет и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность свидетельствуют и недавние письма финансового ведомства (см., например, Письмо Минфина России от 19.09.2008 N 03-11-04/2/142, от 02.09.2008 N 03-11-04/2/131).

При этом нормы Закона об АО не обязывают упрощенцев составлять и представлять в налоговый орган промежуточный ликвидационный и ликвидационный баланс (Письмо Минфина России от 02.09.2008 N 03-11-04/2/131).

Во-вторых, это хозяйствующие субъекты, одновременно применяющие два специальных налоговых режима, один из которых не освобожден от ведения бухгалтерского учета и представления отчетности (например, ЕНВД и УСН). Такая позиция изложена в Письмах Минфина России от 20.05.2008 N 03-11-04/3/251, от 19.03.2007 N 03-11-04/3/70.

Причем отчетность в данном случае должна составляться в целом по организации, а не только по видам предпринимательской деятельности, переведенным на уплату ЕНВД.

В-третьих, это простое товарищество.

Участник, на которого возложены обязанности по ведению общих дел, осуществляет учет общего имущества и хозяйственных операций простого товарищества по правилам бухгалтерского учета (несмотря на то что сам он может быть освобожден от такой обязанности) (Письмо Минфина России от 26.05.2005 N 03-03-01-04/1/301).

В соответствии с нормами ПБУ 20/03, утвержденного Приказом Минфина России от 24.11.2003 N 105н, он должен учитывать операции простого товарищества отдельно от операций, связанных со своей обычной деятельностью.

Организация, применяющая УСН, может утратить право применения указанного налогового режима с начала квартала, в котором превышен лимит доходов или допущено несоответствие требованиям, установленным п. п. 3 и 4 ст. 346.12 и п. 3 ст. 346.14 НК РФ (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). С этого момента организация начинает применять иной режим налогообложения и не освобождается от ведения бухгалтерского учета (например, общий режим налогообложения).

В такой ситуации неведение бухгалтерского учета в период применения УСН может оказаться для организации серьезной проблемой.

Современная практика хозяйствования свидетельствует о том, что хозяйствующие субъекты, применяющие упрощенный режим налогообложения, предпочитают вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность для целей внутреннего контроля. Многие контрагенты перед заключением договора требуют предоставить отчетность организации за текущий период, чтобы по ней судить об уровне платежеспособности и финансовой устойчивости партнера.

Упрощенная форма бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета - схема построения и взаимосвязи учетных регистров, а также последовательность и способы учетной регистрации. Различают мемориально-

ордерную, журнально-ордерную, автоматизированную и упрощенную формы бухгалтерского учета. Исходя из потребностей, масштаба деятельности, численности работников, предприятия самостоятельно выбирают форму бухгалтерского учета и закрепляют ее в приказе об учетной политике предприятия.

Малые предприятия, осуществляющие отдельные виды деятельности, могут составлять бухгалтерскую отчетность по упрощенной форме (ст. 7 Закона N 209-ФЗ).

В связи с этим малым предприятиям с простым технологическим процессом производства продукции, имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более ста в месяц) рекомендуется применение упрощенной формы бухгалтерского учета, предусмотренной Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными Приказом Минфина России от 21.12.1998 N 64н.

Для организации учета по упрощенной форме малое предприятие составляет рабочий План счетов (на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Рабочий План счетов обеспечивает контроль над наличием и сохранностью имущества, выполнением обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета.

Упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись по:

- простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);
- форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Простая форма бухгалтерского учета применяется на предприятиях, которые совершают незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц) и не осуществляют производство продукции и выполнение работ, связанное с большими затратами материальных ресурсов. Простая форма предполагает ведение учета всех операций путем их регистрации только в книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (далее - книга) по форме N К-1, утвержденной Приказом Минфина России от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" (далее - Приказ N 64).

Наряду с книгой малое предприятие должно вести ведомость учета заработной платы, где учитываются расчеты с бюджетом по оплате труда с работниками, по налогу на доходы физических лиц. Данная ведомость (форма N В-8) утверждена Приказом N 64.

Книга является регистром аналитического и синтетического учета. На ее основании можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность. Книга - комбинированный регистр бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Вести книгу можно в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме книги, где учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице следует записать количество содержащихся в ней страниц. Данная запись заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Записи в книге начинаются с внесения сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым такие остатки имеются.

Затем в графе "Содержание операций" записывается месяц, и в хронологической последовательности на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца. Суммы по каждой операции, зарегистрированной в книге по графе "Сумма", отражаются методом двойной записи одновременно по графам "Дебет" и "Кредит" счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны сумме всех операций, произошедших в организации за отчетный месяц. После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия может применяться этими предприятиями, осуществляющими производство продукции (работ, услуг) для учета финансово-хозяйственных операций. К числу таких регистров относятся ведомости, формы которых утверждены Приказом N 64:

- Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений - форма N В-1;
- Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, - форма N В-2;
- Ведомость учета затрат на производство - форма N В-3;
- Ведомость учета денежных средств и фондов - форма N В-4;
- Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-5;
- Ведомость учета реализации - форма N В-6 (оплата);
- Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-6 (отгрузка);
- Ведомость учета расчетов с поставщиками - форма N В-7;
- Ведомость учета оплаты труда - форма N В-8;
- Ведомость (шахматная) - форма N В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе "Корреспондирующий счет"), в другой - по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах "Содержание операции" (или характеризующих операцию) делаются запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции либо пояснения, шифры и др.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в шахматной ведомости по форме N В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость. Оборотная ведомость, в свою очередь, является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, когда они заполняются, а в необходимых случаях - наименование синтетических счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в регистрах бухгалтерского учета отчетного месяца дополнительной записью.

Если в ведомостях были допущены ошибки, они исправляются путем зачеркивания неправильно записанного текста (суммы) и последующего вписывания над зачеркнутым текстом (суммы) правильной записи. При этом зачеркивание производится тонкой чертой таким образом, чтобы можно было прочесть неправильную запись.

Любое исправление ошибки в соответствующей ведомости должно быть оговорено надписью "Исправлено" с указанием даты и подтверждено подписью лица, отвечающего за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии.

Кассовые операции при УСН

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций (п. 4 ст. 346.11 НК РФ). Порядок ведения кассовых операций на территории Российской Федерации утвержден Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22.09.1993 N 40 (далее - Порядок ведения кассовых операций). Его действие распространяется только на организации. Вопрос применения этого документа индивидуальными предпринимателями остается открытым.

По мнению автора, отсутствие законодательно установленного порядка ведения кассовых операций для предпринимателей означает, что они могут его не соблюдать. Однако подобный подход приведет к спорам с налоговыми органами. Поэтому, прежде чем ему следовать, подумайте, готовы ли вы к судебным разбирательствам.

В соответствии с п. 3 ст. 23 ГК РФ к предпринимательской деятельности применяются правила гражданского законодательства, установленные для юридических лиц, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения. В связи с этим на предпринимателей распространяются требования Порядка ведения кассовых операций, в частности, по установлению лимита остатка наличных денег в кассе (Письмо Московского ГТУ Банка России от 20.02.2009 N 26-13-4-12/14232). По мнению московских банкиров, они обязаны применять и Положения Банка России от 05.01.1998 N 14-П "О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации".

К аналогичному выводу пришел и Верховный Суд РФ (см. Решение ВС РФ от 15.09.2008 N ГКПИ08-1000, Определение ВС РФ от 04.12.2008 N КАС08-620).

Контролирующие органы также считают, что предприниматели, применяющие УСН (в т.ч. на основе патента), обязаны соблюдать действующий Порядок ведения кассовых операций (см. Письма Минфина России от 09.02.2006 N 03-11-02/34 (доведено до нижестоящих налоговых органов Письмом ФНС России от 23.05.2006 N ГВ-6-02/527), от 06.03.2007 N 03-11-05/42).

Большую часть расчетов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, хозяйствующие субъекты (организации, предприниматели) должны осуществлять в безналичном порядке. Наличные расчеты между ними <1> на территории Российской Федерации могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в рамках одного договора (Указание ЦБ РФ от 20.06.2007 N 1843-У).

<1> Речь идет о расчетах наличными деньгами между юридическими лицами, между юридическим лицом и предпринимателем, а также между предпринимателями.

Порядок ведения кассовых операций включает:

- оприходование наличности в кассу;
- оформление операций по приему и выдаче наличных денежных средств;
- ведение кассовой книги;
- соблюдение лимита наличных денежных средств в кассе;

- применение контрольно-кассового аппарата при осуществлении наличных расчетов и т.д.

Прием наличных денежных средств в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером (п. 13 Порядка ведения кассовых операций). Его унифицированная форма N КО-1 утверждена Постановлением N 88.

Приходный кассовый ордер (ПКО) имеет две части: непосредственно сам приходный ордер и квитанцию к нему. Квитанция к ПКО, подписанная главным бухгалтером организации и кассиром, заверенная печатью (штампом) кассира, выдается лицу, сдавшему наличные деньги в кассу организации. При этом сам приходный кассовый ордер остается в кассе.

Выдача наличных денежных средств из кассы организации осуществляется на основании расходных кассовых ордеров (РКО), а также иных надлежаще оформленных документов (п. 14 Порядка ведения кассовых операций). Такими документами могут быть, в частности, платежно-расчетные ведомости при выдаче заработной платы своим сотрудникам, заявления на выдачу денег. На указанных документах должен быть проставлен штамп организации, содержащий реквизиты расходного кассового ордера. Номер такого документа заносится в Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов.

Расходный кассовый ордер также является первичным учетным документом, унифицированная форма которого (N КО-2) утверждена Постановлением N 88.

Расходный кассовый ордер составляется в одном экземпляре сотрудником бухгалтерии и предназначен для документального оформления выдачи наличных денежных средств из кассы организации. Указанный документ должен быть заверен подписями главного бухгалтера и руководителя организации.

Приходные и расходные кассовые ордера подлежат регистрации в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов, составляемом по форме N КО-3. В соответствии с указаниями по заполнению Журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов приходные и расходные кассовые ордера нумеруются отдельно (сквозная нумерация).

Поступление наличных денежных средств в кассу и выдача их из кассы отражаются в кассовой книге организации. Унифицированная форма кассовой книги (N КО-4) утверждена Постановлением N 88.

Обратите внимание! При расчетах пластиковой картой денежные средства списываются со счета покупателя. К наличным денежным средствам эти суммы не относятся. Поэтому на них не нужно оформлять приходный кассовый ордер и отражать их в кассовой книге (Письмо УФНС России по г. Москве от 11.05.2006 N 09-24/038509).

Неведение кассовой книги, а также ненадлежащее ее оформление влекут наложение штрафа по ст. 15.1 КоАП РФ:

- на должностных лиц компаний - от 4000 до 5000 руб.;
- на организации - от 40 000 до 50 000 руб.

К индивидуальным предпринимателям в данном случае применяются штрафные санкции, предусмотренные для должностных лиц.

Обязанность ведения кассовой книги законодательно предусмотрена лишь для юридических лиц. На практике предприниматели, руководствуясь разъяснениями контролирующих органов <2>, чаще всего ведут кассовую книгу.

<2> В Письмах Минфина России от 25.01.2008 N 03-11-05/14, УФНС России по г. Москве от 16.01.2007 N 18-12/3/002583 разъяснено, что индивидуальный предприниматель обязан вести кассовую книгу при осуществлении наличных денежных расчетов.

В судебной практике имеются примеры противоположных решений: предприниматель не должен вести кассовую книгу, а потому не может быть привлечен к административной ответственности за несоблюдение порядка ведения кассовых операций (см., например, Постановления ФАС Поволжского округа от 06.05.2008 N A12-2665/08-C24, Северо-Западного округа от 15.03.2007 N A56-45561/2006, Уральского округа от 16.10.2007 N Ф09-8499/07-C1).

Обратите внимание! Неоформление или же ненадлежащее оформление ПКО, РКО, кассовой книги может стать основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по ст. 120 НК РФ. В соответствии с положениями данной статьи грубое нарушение правил учета доходов и расходов, под которым понимается в т.ч. отсутствие или неправильное оформление первичных документов, карается штрафом в размере 5000 руб. Если указанное правонарушение совершено в течение более одного налогового периода, штраф составит уже не 5000, а 15 000 руб.

В соответствии с п. 5 Порядка ведения кассовых операций организации могут иметь в своих кассах наличные денежные средства в пределах лимитов, установленных банком.

Наличные деньги сверх установленных лимитов могут храниться в кассе организации только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - до пяти дней), включая день получения денег в банке (п. 9 того же Порядка).

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе организация представляет в банк, осуществляющий ее расчетно-кассовое обслуживание, расчет по форме N 0408020 в двух экземплярах. Один экземпляр остается в банковском учреждении, а второй возвращается организации со сведениями об установленном лимите денежных средств (п. 2.5 Положения о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации от 05.01.1998 N 14-П, утвержденного Советом директоров Банка России).

Решение о расходовании организацией денежной выручки из кассы организации принимается банком ежегодно. Оно указывается в расчете по форме N 0408020.

За превышение лимита ст. 15.1 КоАП РФ предусмотрена административная ответственность.

Обратите внимание! В организациях, не представивших указанный расчет, лимит остатка наличных денежных средств в кассе равен нулю. Следовательно, все поступающие в кассу наличные денежные средства будут считаться превышением лимита, а значит, нарушением законодательства.

Лимит доходов для целей перехода на УСН и дальнейшего ее применения

Налогоплательщик в добровольном порядке имеет право перейти на этот специальный налоговый режим. Но для этого он должен выполнить условия, предусмотренные гл. 26.2 НК РФ. Одним из них является соблюдение лимита доходов.

Так, организация, доходы которой за девять месяцев текущего года не превышают 15 млн руб., вправе перейти на УСН с 1 января следующего года. Указанная сумма подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, применявшиеся в предыдущие годы (п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

В 2009 г. данный коэффициент составляет 1,538 (Приказ Минэкономразвития России от 12.11.2008 N 395). Это означает, что величина доходов организации, желающей перейти на упрощенный режим с 1 января 2010 г., за девять месяцев 2009 г. не должна превышать 23 070 000 руб. (15 000 000 руб. x 1,538).

Обратите внимание! Положения НК РФ указывают на то, что предельная величина доходов должна индексироваться не только на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый на текущий год, но и на коэффициенты-дефляторы, применяемые в предыдущие годы.

Однако на практике коэффициент, публикуемый Минэкономразвития России на текущий год, в своем значении уже учитывает значения коэффициентов предыдущих лет. Поэтому перемножать 15 млн руб. на коэффициенты за все годы не нужно. Достаточно проиндексировать эту сумму на коэффициент, установленный на тот год, в котором организация решила перейти на "упрощенку" (Письма Минфина России от 31.01.2008 N 03-11-04/2/22, от 08.12.2006 N 03-11-02/272).

Ограничение величины доходов при переходе на УСН распространяется только лишь на организации (Письмо Минфина России от 07.05.2007 N 03-11-05/96). Индивидуальные предприниматели не должны учитывать величину своих доходов при переходе на упрощенный налоговый режим.

Доходы при переходе на упрощенный режим организация должна определять в соответствии с положениями ст. 248 НК РФ, т.е. с учетом доходов от реализации и внереализационных доходов (без НДС и иных налогов, предъявляемых покупателю) (п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

По мнению автора, из вышесказанного следует, что при переходе на УСН организация учитывает доходы от предпринимательской деятельности, облагаемые в соответствии с общим режимом налогообложения (т.е. если до перехода организация применяла общий режим налогообложения, то ей необходимо учесть все доходы).

При совмещении общего режима с ЕНВД в расчет доходов, дающих право перехода на УСН, включаются только доходы, полученные в соответствии с общим режимом налогообложения (п. 4 ст. 346.12 НК РФ). Поэтому если до перехода организация применяла только ЕНВД, при переходе подсчитывать доходы ей не следует.

Для существующих организаций и индивидуальных предпринимателей срок подачи заявления о переходе на УСН установлен с 1 по 30 ноября года, предшествующего году перехода (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Вновь созданные организации и предприниматели, желающие применять УСН с момента государственной регистрации, обязаны подать заявление о переходе в течение пяти рабочих дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в соответствующем свидетельстве (п. 2 ст. 346.13, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Если размер доходов организации по итогам отчетного (налогового) периода превысит 20 млн руб., она теряет право применения УСН с начала того квартала, в котором имело место такое превышение (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Указанная выше величина доходов также подлежит индексации на коэффициент-дефлятор. Следовательно, в 2009 г. размер доходов налогоплательщика для целей применения УСН не должен превышать 30 760 тыс. руб. (Письмо Минфина России от 31.12.2008 N 03-11-04/2/207).

Данное ограничение величины доходов касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей (в том числе применяющих УСН в соответствии с положениями ст. 346.25.1 НК РФ) (Письмо ФНС России от 12.07.2006 N ГВ-6-02/695@).

Определение предельной величины доходов должно происходить с учетом положений ст. 346.15 и пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ. В лимит доходов не включаются доходы от видов деятельности, переведенных на уплату ЕНВД (Письмо Минфина России от 26.08.2008 N 03-11-04/2/124).

При определении предельно допустимого уровня доходов учитываются доходы, полученные налогоплательщиком как от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами (Письмо Минфина России от 16.04.2007 N 03-11-05/72).

Обратите внимание! Даже если "упрощенец" применяет в качестве объекта налогообложения "доходы за минусом расходов", он не вправе уменьшать предельную величину доходов, установленную п. 4 ст. 346.13 НК РФ, на сумму произведенных расходов (Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 06.05.2008 N 5686/08).

Но если все же организация превысила указанное ограничение по размеру доходов, она считается переведенной на иной режим налогообложения начиная с квартала, в котором имело место такое превышение. При этом налоги за этот квартал должны быть уплачены в общем порядке. Единственная поправка для проштрафившихся "упрощенцев" - отсутствие ответственности за несвоевременную уплату авансовых платежей. Подобной точки зрения придерживаются и судебные органы в рассмотрении дел, касающихся потери права применения УСН. Примером может служить Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.11.2008 N Ф04-6118/2008(15332-А81-34).

В случае перехода на упрощенный режим организация не может повлиять на величину своих доходов. Находясь на упрощенной системе, она может контролировать свои доходы. "Упрощенцы" признают свои доходы кассовым методом (ст. 346.17 НК РФ). Это означает, что доходы учитываются в целях налогообложения по мере их поступления в организацию. Поэтому в данной ситуации спасительной соломинкой для организации, не желающей терять право на применение УСН, могут стать грамотная договорная политика и работа со своими контрагентами.

Лимит численности работников для УСН

При подаче заявления о переходе на УСН налогоплательщику необходимо указать показатель средней численности работников за девять месяцев года, предшествующих году перехода на упрощенный налоговый режим. В качестве критерия, ограничивающего право на применение УСН, гл. 26.2 НК РФ называет среднюю численность работников за отчетный (налоговый) период. Если этот показатель превышает 100 человек, налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала квартала, когда допущено указанное превышение (п. 4 ст. 346.13, пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Он должен уплатить налоги в соответствии с иным режимом налогообложения, а также сообщить в налоговый орган об утрате права на применение специального налогового режима не позднее 15 календарных дней по истечении отчетного или налогового периода. Рекомендуемая форма сообщения приведена в Приказе МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495.

Установленный лимит численности сотрудников должны соблюдать и организации, и индивидуальные предприниматели.

Показатель "средняя численность персонала за период" следует отличать от показателя "средняя численность персонала на конец периода". Первый показатель является интервальным, второй - моментным, который характеризует количество работников в организации на последнее число периода.

Нормы п. 4 ст. 346.13 НК РФ указывают: контроль средней численности сотрудников необходимо проводить по итогам отчетного периода (первого квартала, полугодия, девяти месяцев), а также по итогам налогового периода. Определять среднюю численность персонала за каждый квартал в течение года нет необходимости (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 07.11.2007 N А57-13696/2006-28).

Показатель средней численности работников рассчитывается в соответствии с Приказом Росстата от 12.11.2008 N 278 (далее - Приказ N 278).

Средняя численность работников за отчетный период складывается из суммы трех показателей: среднесписочной численности работников, средней численности внешних совместителей и средней численности сотрудников, работающих по договорам гражданско-правового характера (п. 80 Приказа N 278).

Среднесписочная численность за отчетный период (первый квартал, полугодие, девять месяцев) рассчитывается путем деления суммы среднесписочных численностей сотрудников за каждый календарный месяц отчетного периода на количество месяцев в нем.

Пример. Чтобы исчислить среднесписочную численность сотрудников за первый квартал, необходимо определить показатели среднесписочной численности сотрудников за январь, февраль, март. Затем сложить эти показатели и поделить на количество календарных месяцев в данном отчетном периоде (три месяца).

Среднесписочная численность работников за месяц исчисляется путем суммирования списочной численности работников за каждый календарный день месяца, т.е. с 1 по 30 или 31 число (для февраля - по 28 или 29 число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца (п. 81 Приказа N 278).

В списочную численность включаются лица, работающие по трудовому договору и выполнявшие временную или сезонную работу один день или более, а также работающие собственники организации, получающие заработную плату. В составе списочной численности учитываются как фактически работающие сотрудники (присутствующие на работе), так и отсутствующие по каким-либо причинам. Внутренний совместитель или работник, получающий в одной организации две, полторы или менее одной ставки, учитывается как один человек (целая единица).

Не учитываются в составе списочной численности работники, принятые по совместительству из других организаций; лица, работающие по договорам гражданско-правового характера, а также некоторые другие категории работников, исчерпывающий перечень которых приведен в п. 83 Приказа N 278.

К указанным категориям, в частности, относятся сотрудники, подавшие заявление об увольнении и прекратившие работу до истечения срока предупреждения или прекратившие работу без предупреждения администрации, а также собственники организации, не получающие заработную плату (ее учредители). Работник организации, заключающий с этой организацией гражданско-правовой договор, учитывается только по основному месту работы, т.е. в составе списочной численности сотрудников.

В соответствии с п. 84.1 Приказа N 278 при расчете среднесписочной численности сотрудников из ее состава исключаются:

- женщины, находившиеся в отпусках по беременности и родам, лица, находившиеся в отпуске в связи с усыновлением новорожденного ребенка непосредственно из родильного дома, а также в отпуске по уходу за ребенком;

- работники, обучающиеся в образовательных учреждениях и находившиеся в отпуске без сохранения заработной платы, а также работники, поступающие в образовательные учреждения, находившиеся в отпуске без сохранения заработной платы для сдачи вступительных экзаменов.

Лица, работавшие неполное рабочее время, в среднесписочной численности учитываются пропорционально отработанному времени, а лица, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации установлена сокращенная продолжительность рабочего времени (включая инвалидов), - как целые единицы.

Привлекаемый по договору аутсорсинга персонал не следует учитывать при определении средней численности сотрудников организации, поскольку договорные отношения между организацией и фирмой, оказывающей услуги аутсорсинга, не носят

трудовой или гражданско-правовой характер (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.09.2008 N Ф04-5942/2008(12623-A27-27)).

При совмещении УСН и ЕНВД показатель средней численности работников определяется исходя из численности всех работников организации.

Главой 26.2 НК РФ установлено еще одно ограничение по численности работников, касающееся индивидуальных предпринимателей, желающих применять упрощенную систему налогообложения на основе патента. Такой предприниматель может иметь в своем штате не более пяти наемных работников (п. 2.1 ст. 346.25.1 НК РФ). При нарушении указанного требования он считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

Для налогоплательщиков, применяющих УСН на основе патента, налоговым периодом признается срок, на который выдается патент (п. 4 ст. 346.25.1 НК РФ). Патент может выдаваться на период от одного до двенадцати месяцев.

Прочие ограничения для применения УСН

Помимо предельных величин доходов и численности работников положениями ст. 346.12 НК РФ предусмотрены иные ограничения, не позволяющие применять упрощенный налоговый режим.

Одним из таких ограничений является наличие у организации филиалов и представительств (п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

В соответствии со ст. 55 ГК РФ представительствами и филиалами юридического лица являются обособленные подразделения, созданные вне места нахождения организации, которые представляют интересы организации и осуществляют их защиту (в случае представительства), а также выполняют функции организации или их часть, в т.ч. функции представительства (в случае филиала). Филиалы и представительства не являются юридическими лицами. Сведения о филиалах и представительствах организации должны быть зафиксированы в ее учредительных документах.

Организация теряет право на применение УСН с начала квартала, в котором была проведена государственная регистрация изменений в учредительные документы организации, связанных с созданием филиала (представительства) (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Если организация создает обособленные подразделения <3>, которые не обладают признаками филиала (представительства) и не указаны в качестве таковых в ее учредительных документах, она не теряет право применения УСН. При этом единый налог в связи с применением УСН уплачивается по месту нахождения головной организации (см. Письма Минфина России от 12.12.2008 N 03-11-04/3/557, от 27.03.2008 N 03-11-04/2/60, от 24.03.2008 N 03-11-04/2/57).

<3> Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Также не имеют право применять УСН (п. 3 ст. 346.12 НК РФ):

- банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды;
- организации и предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (кроме общераспространенных полезных ископаемых);
- организации и предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы и адвокаты;

- участники соглашения о разделе продукции;
- организации и предприниматели, применяющие единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН);
- иностранные организации и бюджетные учреждения.

Как указано в Письме ФНС России от 22.10.2007 N 02-6-10/325, запрет применения "упрощенки" не распространяется на страховых агентов и страховых брокеров.

Страховыми агентами признаются физические лица, постоянно проживающие на территории Российской Федерации и осуществляющие свою деятельность на основании гражданско-правового договора, а также российские коммерческие организации, действующие от имени страховщика и по его поручению в соответствии с предоставленными полномочиями (ст. 8 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации").

Страховые брокеры - постоянно проживающие на территории Российской Федерации и зарегистрированные в качестве предпринимателей физические лица или российские коммерческие организации, которые:

- действуют в интересах страхователя (перестрахователя) или страховщика (перестраховщика);
- осуществляют деятельность по оказанию услуг, связанных с заключением договоров страхования (перестрахования) между страховщиком (перестраховщиком) и страхователем (перестрахователем), а также с исполнением указанных договоров.

Следовательно, российская коммерческая организация, выступающая страховым агентом на основе заключенного со страховщиком агентского договора, вправе применять УСН (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 08.09.2005 N 18-11/3/63812).

В соответствии с пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ не имеют права применять упрощенный налоговый режим организации, в которых доля участия других организаций превышает 25%.

Обратите внимание! При определении 25%-ного порога участия не принимаются в расчет доли, принадлежащие физическим лицам (в т.ч. индивидуальным предпринимателям).

В соответствии с положениями ст. 11 НК РФ организацией признается юридическое лицо, образованное в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Как указал Минфин России в Письме от 24.09.2008 N 03-11-04/2/147, муниципальное образование не является организацией в соответствии с положениями ст. 11 НК РФ. Более того, имущество унитарных предприятий не распределяется по вкладам. Следовательно, муниципальные унитарные предприятия вправе применять упрощенный налоговый режим.

Однако ранее в своем Письме от 12.03.2007 N 03-11-02/66 финансовое ведомство указало: на организацию, в уставном капитале которой (разделенном на вклады) имеется доля государства, распространяется действие ст. 346.12 НК РФ.

Однако суды с данной позицией Минфина России не согласились (см. Решение ВАС РФ от 24.01.2008 N 16720/07, а также Определение ВАС РФ от 28.05.2008 N 6214/08).

Участие государства в уставном капитале организации (в т.ч. превышение 25%-ного порога участия государства в уставном капитале организации) не является основанием для отказа в применении этой организацией УСН. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 03.06.2008 N Ф08-2962/2008, Поволжского округа от 13.04.2006 N А06-6406У/4-13/05, Северо-Западного округа от

25.09.2006 N А42-3067/2006-29. Свой вывод суды обосновывали, в частности, тем, что "организация" и "юридическое лицо" - понятия нетождественные.

В соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ для организаций предусмотрено еще одно ограничение, касающееся остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов.

Для подтверждения права применения УСН их величина, определяемая по правилам бухгалтерского учета, не должна превышать 100 млн руб. При этом в расчет необходимо брать только имущество, признаваемое амортизируемым в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ.

Например, стоимость земельного участка не будет учитываться при определении предельной величины остаточной стоимости основных средств, поскольку данный объект не является амортизируемым.

Обратите внимание! Налогоплательщики, совмещающие УСН с ЕНВД, при определении стоимости основных средств и нематериальных активов должны учитывать активы, используемые при осуществлении всех видов предпринимательской деятельности (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Если на конец отчетного (налогового) периода налогоплательщик не соответствует вышеназванным требованиям, он считается утратившим право на применение УСН с начала квартала, в котором допущено указанное несоответствие. Это означает, что с начала квартала налогоплательщик будет считаться перешедшим на общий режим налогообложения и ему необходимо будет исчислить и уплатить в бюджет все налоги, предусмотренные данным режимом.

УСН для индивидуальных предпринимателей

В соответствии с положениями ст. 346.11 НК РФ индивидуальные предприниматели признаются плательщиками единого налога в связи с применением УСН.

Индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью и зарегистрированные в качестве таковых в порядке, установленном законодательством. К индивидуальным предпринимателям относятся и главы крестьянских (фермерских) хозяйств (ст. 11 НК РФ).

Обратите внимание! В российском законодательстве существует ряд категорий физических лиц, профессиональная деятельность которых не может быть признана предпринимательской. В данном случае речь идет о нотариусах и адвокатах, учредивших частные кабинеты, которые не вправе применять упрощенный налоговый режим (пп. 10 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Применение предпринимателями УСН освобождает их от обязанности по уплате НДФЛ в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности (п. 3 ст. 346.11 НК РФ).

НДФЛ с иных доходов (полученных в качестве физического лица), а также с доходов, облагаемых по ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ, предприниматель уплачивает в общеустановленном порядке.

Предприниматели освобождены от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого ими в предпринимательской деятельности. Не платят они и ЕСН. А вот от уплаты взносов на обязательное пенсионное страхование они не освобождены.

Порядок уплаты предпринимателями страховых взносов регулируется Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (далее - Закон N 167-ФЗ).

Помимо страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за своих работников, индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы за себя в виде фиксированного платежа. Величина фиксированного платежа определяется исходя из стоимости страхового года, ежегодно утверждаемой Правительством РФ (п. п. 1 и 2 ст. 28 Закона N 167-ФЗ).

Так, стоимость страхового года на 2009 г. составляет 7274 руб. 40 коп. (Постановление Правительства РФ от 27.10.2008 N 799). Следовательно, ежемесячный страховой взнос для предпринимателя составит 606 руб. 20 коп. (7274,4 руб. / 12 мес.).

Минимальный размер фиксированного платежа на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии устанавливается в размере 150 руб. в месяц. При этом 100 руб. направляются на финансирование страховой части трудовой пенсии, 50 руб. - на финансирование накопительной части трудовой пенсии (п. 3 ст. 28 Закона N 167-ФЗ).

Если фиксированный платеж, рассчитанный исходя из стоимости страхового года, не превышает минимальную величину фиксированного платежа, уплате подлежит минимальный размер фиксированного платежа. Если размер фиксированного платежа превышает минимальный размер фиксированного платежа, вносится сумма фиксированного платежа, исчисленная исходя из стоимости страхового года (п. 2 Правил исчисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в размере, превышающем минимальный размер фиксированного платежа, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 11.03.2003 N 148, далее - Правила N 148).

Следовательно, в 2009 г. минимальный месячный размер фиксированного платежа для предпринимателя равен 606 руб. 20 коп.

Исключение составляют предприниматели 1966 года рождения и старше. Они обязаны уплачивать в качестве страховых взносов только часть фиксированного платежа, которая направляется для финансирования страховой части трудовой пенсии. То есть для них подлежащая уплате сумма страховых взносов за 2009 г. составит 4849,6 руб. (7274,4 руб. x 2/3) (п. 5 Правил N 148, п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.04.2006 N 107).

Фиксированный платеж за текущий год уплачивается не позднее 31 декабря этого года. При этом его можно перечислять частями или одной суммой.

Обязанность уплачивать фиксированный платеж не зависит от факта получения (неполучения) предпринимателем дохода (Определение КС РФ от 12.05.2005 N 211-О).

На основании добровольного соглашения с Пенсионным фондом РФ предприниматель имеет право уплачивать страховые взносы в размере, превышающем минимальный размер фиксированного платежа.

При применении УСН с объектом налогообложения "доходы" предприниматель вправе уменьшить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, на сумму начисленных и уплаченных страховых взносов, а также пособий по временной нетрудоспособности, но не более чем на 50% (п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

Предприниматель может принять к вычету страховые взносы, уплаченные как за работников, так и за себя.

Предприниматель не может уменьшить налог на часть уплаченных страховых взносов, превышающую установленный размер фиксированного платежа (см. п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 18.12.2007 N 123, Письма Минфина России от 10.03.2009 N 03-11-09/92, от 22.12.2008 N 03-11-04/2/199).

Позиция судов и контролирующих органов по данному вопросу основывается на том, что при уплате фиксированного платежа сверх установленного размера отношения

между индивидуальным предпринимателем и Пенсионным фондом РФ носят добровольный характер.

Если же в качестве объекта налогообложения предприниматель выбирает доходы, уменьшенные на величину расходов, суммы уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование он учитывает в составе расходов на основании пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

При этом для целей налогообложения учитываются страховые взносы, уплаченные предпринимателем за работников и за себя.

Фиксированные платежи в Пенсионный фонд РФ в части, превышающей установленный размер, в состав расходов не включаются (Письмо Минфина России от 07.09.2005 N 03-11-05/52).

Обратите внимание! Факт уплаты страховых взносов является обязательным условием для признания расходов.

В соответствии с положениями ст. 346.24 НК РФ индивидуальные предприниматели обязаны вести учет доходов и расходов в целях налогообложения в соответствующей книге.

Применение УСН на основе патента

Глава 26.2 НК РФ предполагает применение упрощенного режима на основе патента. Данная система значительно облегчает процедуру исчисления единого налога и представления отчетности в налоговый орган. Однако, чтобы ее применять, необходимо соответствовать требованиям, установленным в ст. 346.25.1 НК РФ.

Данный налоговый режим могут применять только индивидуальные предприниматели, осуществляющие один или несколько видов деятельности, перечень которых закреплен п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ.

Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента вводится законодательными актами субъектов РФ. Иначе говоря, патент можно получить лишь для осуществления деятельности в пределах одного субъекта РФ.

До 1 января 2009 г. субъекты могли устанавливать конкретный перечень видов деятельности (из перечисленных в НК РФ), в отношении которых на территории данного субъекта мог вводиться этот режим. Причем его применение разрешалось только в отношении одного вида деятельности.

С 1 января 2009 г. налогоплательщикам разрешено переходить на уплату патента при осуществлении нескольких видов деятельности, указанных в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ, а у субъекта РФ нет права ограничивать этот перечень (Письмо ФНС России от 01.11.2008 N ШС-6-3/796@). Соответствующие поправки были внесены в ст. 346.25.1 НК РФ Законом N 155-ФЗ.

Например, индивидуальный предприниматель, одновременно осуществляющий услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления, а также услуги по обучению, вправе применять упрощенный налоговый режим на основе патента.

Еще одно новшество. С 1 января 2009 г. предприниматель при осуществлении своей деятельности вправе привлекать наемных работников, в т.ч. по договорам гражданско-правового характера. Среднесписочная численность работников, определяемая в порядке, установленном Приказом Росстата от 12.11.2008 N 278, не должна превышать пяти человек за налоговый период (п. 2.1 ст. 346.25.1).

Предприниматель утрачивает право на применение указанного режима, если по итогам налогового периода его доходы превышают 20 млн руб. Предельная величина

доходов корректируется на коэффициент-дефлятор. В 2009 г. она составляет 30,76 млн руб.

Предприниматель считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. Соответственно, он должен будет исчислить и уплатить налоги в бюджет в соответствии с общим режимом налогообложения за весь налоговый период.

Налоговым периодом признается срок, на который предпринимателю выдается патент.

Патент представляет собой документ, подтверждающий право применения налогоплательщиком указанного режима в отношении одного из видов предпринимательской деятельности, указанных в п. 2 ст. 346.25.1. Его форма утверждена Приказом ФНС России от 31.08.2005 N САЭ-3-22/417.

Обратите внимание! Патент (непосредственно сам документ) выдается только на один вид предпринимательской деятельности. Если предприниматель осуществляет несколько видов деятельности, которые допускают применение патента, ему необходимо получить несколько патентов.

До 1 января 2009 г. патент выдавался по выбору налогоплательщика на квартал, шесть месяцев, девять месяцев или календарный год. С 1 января 2009 г. патент может выдаваться на срок от одного до 12 месяцев. Причем право выбора срока, на который выдается патент, также сохранено за налогоплательщиком (п. 4 ст. 346.25.1).

Срок действия патента указывается в заявлении на получение патента. Оно подается в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика не позднее месяца до начала применения УСН на основе патента. Форма заявления утверждена Приказом ФНС России от 31.08.2005 N САЭ-3-22/417. В десятидневный срок налоговый орган обязан либо выдать патент налогоплательщику, либо отказать в его выдаче в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Обратите внимание! Патент действует только на территории субъекта РФ, в котором он выдан. Если плательщик патента подает заявление о получении патента на территории другого субъекта РФ, то вместе с заявлением он должен подать заявление о постановке на налоговый учет на территории указанного субъекта.

В соответствии с п. 6 ст. 346.25.1 годовая стоимость патента определяется как произведение 6%-ной ставки и величины потенциально возможного годового дохода для каждого вида предпринимательской деятельности. Если патент выдается на более короткий срок, годовая сумма патента пересчитывается пропорционально периоду, на который он выдан.

Размер потенциально возможного дохода (ПВД) устанавливается субъектом РФ, на территории которого введена УСН на основе патента. Сумма потенциально возможного дохода подлежит индексации на коэффициент-дефлятор. (Напомним, на 2009 г. величина коэффициента-дефлятора составляет 1,538.)

Если законом субъекта РФ не установлен ПВД на текущий год, то в течение этого года необходимо применять величину ПВД предыдущего года. При этом она должна быть скорректирована на соответствующий текущему году коэффициент-дефлятор.

Размер ПВД может быть дифференцирован исходя из особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальным предпринимателем. Другими словами, в отношении одного и того же вида деятельности могут быть предусмотрены различные величины ПВД. Данная дифференциация должна быть закреплена в законе субъекта РФ (п. 7 ст. 346.25.1, Письмо Минфина России от 17.03.2006 N 03-11-03/13).

К особенностям ведения предпринимательской деятельности можно отнести ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность осуществления деятельности, режим работы и др. (Письмо Минфина России от 10.06.2009 N 03-11-06/2/97).

Размер ПВД не может варьироваться в зависимости от числа работников, привлеченных предпринимателем (Письмо Минфина России от 19.03.2009 N 03-11-06/2/42).

Если вид деятельности, указанный в п. 2 ст. 346.25.1, входит в перечень видов деятельности, подлежащих переводу на ЕНВД, размер ПВД не может превышать величину базовой доходности, установленную ст. 346.29 НК РФ в отношении соответствующего вида деятельности, увеличенной в 30 раз (п. 7 ст. 346.25.1).

При этом величина базовой доходности должна корректироваться на коэффициент-дефлятор К1, устанавливаемый на календарный год для целей применения ЕНВД (Письмо Минфина России от 13.12.2007 N 03-11-04/3/493).

Если вид деятельности подпадает и под УСН на основе патента, и под ЕНВД, индивидуальный предприниматель вправе применять упрощенную систему на основе патента. В этом случае он не подлежит переводу на ЕНВД (пп. 3 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

До 1 января 2009 г. данный вопрос был законодательно не урегулирован, в связи с чем налогоплательщикам было непонятно, какой же налоговый режим им все-таки следует применять. Минфин России в своих разъяснениях настаивал на применении ЕНВД, поскольку эта система носит обязательный характер (см. Письма Минфина России от 21.12.2007 N 03-11-03/15, от 03.10.2007 N 03-11-04/3/384).

Однако суды чаще всего занимали сторону налогоплательщика, давая ему право применять УСН на основе патента (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 09.10.2008 N А65-2648/2008-СА1-29, Дальневосточного округа от 25.08.2008 N Ф03-А51/08-2/3412).

Выводы судов основывались на том, что закон субъекта РФ, вводящий упрощенный налоговый режим на основе патента, обладает большей юридической силой по сравнению с нормативными актами органов местного самоуправления.

Согласно п. 8 ст. 346.25.1 НК РФ треть величины патента должна быть внесена в бюджет не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента. Если предприниматель не внесет указанную сумму или внесет ее не полностью, а также если он не выполнит иные условия применения упрощенной системы на основе патента, он теряет право применять патент в налоговом периоде, на который он был выдан. Такой предприниматель обязан будет исчислить и уплатить в бюджет налоги в соответствии с общим режимом налогообложения, а сумма уплаченного патента ему не возвращается.

Об утрате права на применение УСН на основе патента индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговый орган не позднее 15 календарных дней с начала применения общего режима. Если он этого не сделает, его могут оштрафовать по ст. 126 НК РФ.

Уплатить оставшуюся часть стоимости патента предпринимателю необходимо не позднее 25 календарных дней со дня окончания срока действия патента (п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ). Оставшаяся часть стоимости патента может быть уменьшена на сумму уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (см. Письмо Минфина России от 26.12.2008 N 03-11-02/162).

Предприниматель, применяющий данный налоговый режим, не должен подавать налоговую декларацию. Он ведет налоговый учет доходов (в порядке, предусмотренном ст. 346.24 НК РФ), а также представляет статистическую отчетность (п. 4 ст. 346.11 НК РФ, Письмо Минфина России от 09.02.2006 N 03-11-02/34).

Какие налоги заменяет УСН

Упрощенная система налогообложения применяется в отношении всей предпринимательской деятельности организации или индивидуального предпринимателя. Следовательно, ее нельзя совмещать с системой налогообложения в виде единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей и общей системой налогообложения.

В соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ уплата единого налога освобождает налогоплательщика от обязанности платить ряд налогов. Так, организации, применяющие УСН, не уплачивают налог на прибыль, налог на имущество организаций, единый социальный налог.

С 1 января 2009 г. в отношении дивидендов и доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам организации-"упрощенцы" признаются плательщиками налога на прибыль (п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ). Следовательно, им необходимо выполнять обязанности, предусмотренные для плательщиков налога на прибыль, а именно подавать налоговую декларацию.

Организации-"упрощенцы" освобождены от обязанностей уплаты НДС, за исключением налога, взимаемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога, указанного в ст. 174.1 НК РФ (уплата НДС членами простого товарищества).

Организации, применяющие упрощенный режим налогообложения, являются плательщиками страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". Кроме того, они исполняют обязанности налогового агента.

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенный режим, освобождены от обязанностей по уплате:

- налога на доходы физических лиц в части предпринимательской деятельности;
- налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для целей предпринимательской деятельности;
- единого социального налога.

С 1 января 2009 г. индивидуальные предприниматели - плательщики единого налога в связи с применением упрощенной системы признаются плательщиками НДФЛ в отношении доходов, облагаемых по налоговой ставке 35%:

- выигрыши и призы, стоимость которых превышает 4000 руб.;
- процентные доходы по вкладам в банках в части превышения ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на пять процентных пунктов;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Кроме того, предприниматели в налоговую базу по НДФЛ включают:

- дивидендные выплаты, облагаемые по ставке 9%;
- доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;
- доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Предприниматели - плательщики единого налога не являются плательщиками НДС, за исключением налога, уплачиваемого в соответствии с положениями ст. 174.1 НК РФ, а также налога, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

В Письме Минфина России от 13.10.2008 N 03-05-04-01/32, доведенном до сведения налогоплательщиков Письмом ФНС России от 31.10.2008 N ШС-6-3/787@, разъяснен механизм налогообложения имущества физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью.

Ставка налога на имущество физических лиц должна определяться в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения по этому налогу. Представительным органам местного самоуправления предоставлено право дифференцировать ставки и в зависимости от других условий. На данное положение указывает п. 1 ст. 3 Закона РФ от 09.12.1991 N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц".

Если в соответствии с решениями представительных органов власти местного самоуправления ставки налога дифференцированы в зависимости от типа используемого имущества (жилое или нежилое), суммарная инвентаризационная стоимость должна определяться отдельно по каждому типу использования имущества.

В таком случае стоимость имущества, используемого в предпринимательской деятельности физического лица, не будет учитываться в составе налоговой базы по налогу на имущество физических лиц.

Если представительными органами власти местного самоуправления установлены иные критерии дифференциации ставок, в расчет налоговой базы необходимо будет взять всю стоимость имущества, принадлежащую физическому лицу.

Индивидуальные предприниматели, как и организации, обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за своих работников, а также фиксированный платеж - за себя. Исполняют они и обязанности налогового агента.

Если "упрощенец" выставляет счет-фактуру покупателю с суммой НДС, выделенной отдельной строкой, он обязан уплатить ее в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

При этом покупатель, по мнению налоговых органов, не сможет принять предъявленный НДС к вычету (Письмо ФНС России от 06.05.2008 N 03-1-03/1925).

Организация, выставившая счет-фактуру с выделенной суммой налога и не уплатившая ее в бюджет в установленные законодательством сроки, подлежит привлечению к ответственности согласно ст. ст. 119 и 122 НК РФ (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.02.2007 N А33-787/06-Ф02-604/07, Западно-Сибирского округа от 20.02.2007 N Ф04-8969/2006(30078-А70-19)).

Позиция судов по данному вопросу неоднозначна. Так, некоторые суды принимают сторону налогоплательщика. При этом они основываются на том, что упрощенцы не являются плательщиками НДС. Следовательно, они не могут привлекаться к ответственности (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 10.08.2007 по делу N А49-206/2007, Волго-Вятского округа от 08.05.2007 N А11-4838/2006-К2-22/434, Дальневосточного округа от 07.03.2007 N Ф03-А73/07-2/188).

Иные налоги и сборы, установленные российским законодательством, "упрощенцы" уплачивают в общем порядке. Например, если организация в связи с применением УСН имеет в собственности транспортные средства, она признается плательщиком транспортного налога.

УСН и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДС

В соответствии с положениями п. 5 ст. 346.11 НК РФ организации или индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенный налоговый режим, не освобождаются от обязанностей налоговых агентов.

Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговым агентом признается лицо, которое обязано исчислить, удержать у налогоплательщика сумму налога и перечислить ее в бюджетную систему Российской Федерации.

По общему правилу налоговые агенты наделяются теми же правами, что и сами налогоплательщики. Так, в ст. 24 НК РФ прямо указано: налоговым агентам гарантировано право на административную и судебную защиту их прав и законных интересов.

Указанная статья определяет и перечень обязанностей налогового агента.

Главная его обязанность - правильное и своевременное исчисление суммы налога, удержание ее из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику, и перечисление в бюджет.

Обязанность по удержанию и уплате налога в бюджет возникает у налогового агента, если доход налогоплательщику выплачивается в денежной форме.

При выплате дохода в натуральной форме налоговый агент обязан письменно уведомить (в произвольной форме) налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержания налога и о сумме задолженности налогоплательщика. Причем сделать это необходимо в течение месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о том, что сумма налога не может быть удержана.

Помимо этого налоговый агент обязан:

- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов. Учет указанных сумм доходов и перечисленных налогов должен вестись по каждому налогоплательщику отдельно;

- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

К таким документам может быть отнесена налоговая декларация по НДС или письменное уведомление налоговиков о невозможности удержания суммы налога у налогоплательщика;

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

За неисполнение или за ненадлежащее исполнение обязанностей налоговый агент несет ответственность согласно законодательству Российской Федерации (п. 5 ст. 24 НК РФ).

Неправомерное неперечисление или неполное перечисление сумм налога в бюджет грозит налоговому агенту штрафом в размере 20% суммы, подлежащей перечислению в бюджет (ст. 123 НК РФ).

Данная мера ответственности может применяться к налоговому агенту, только когда он имел возможность удержать соответствующую сумму налога у налогоплательщика в силу того, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. При этом не имеет значения, была соответствующая сумма удержана налоговым агентом у Налогоплательщика или нет (п. 44 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5).

Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающуюся сумму налога в бюджет (п. 5 ст. 108 НК РФ). Это подтверждает и правоприменительная практика (см. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 25.09.2008 N Ф08-5634/2008).

НК РФ не устанавливает для налогового агента обязанность уплачивать налог за счет собственных средств. Поэтому в случае, когда сумма налога не была удержана налоговым агентом из средств налогоплательщика, суд может взыскать с него только сумму штрафа и пени (Определение ВАС РФ от 07.02.2008 N 827/08).

Налоговый агент может быть привлечен к ответственности и по ст. 126 НК РФ, в соответствии с которой непредставление в установленные сроки документов, необходимых для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Обратите внимание! Несвоевременное представление налоговой декларации по НДС налоговым агентом - "упрощенцем" влечет наложение штрафа по ст. 126 НК РФ. Статья

119 НК РФ применяется исключительно в отношении налогоплательщиков (Письмо Минфина России от 21.09.2004 N 03-02-07/38).

Аналогичного мнения придерживаются и суды, о чем свидетельствуют Постановления ФАС Уральского округа от 25.06.2008 N Ф09-4562/08-С2, Северо-Западного округа от 07.05.2007 N А56-24960/2005 и др.

Случаи, когда у организации или индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенный налоговый режим, могут возникать обязанности налогового агента по НДС, перечислены в ст. 161 НК РФ.

Упрощенец признается налоговым агентом по НДС, если:

- приобретает на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных поставщиков, не состоящих на учете в российских налоговых органах;
- арендует федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;
- приобретает (получает) государственное или муниципальное имущество, не закрепленное за государственными или муниципальными предприятиями либо учреждениями, составляющими государственную казну, казну субъектов РФ или муниципального образования;
- продает конфискат, имущество, реализуемое по решению суда (в т.ч. при банкротстве), бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие государству в порядке наследования;
- реализует в качестве посредника, участвующего в расчетах, товары (работы, услуги, имущественные права) иностранных поставщиков, не состоящих на учете в российских налоговых органах;
- является лицом, в собственности которого находится судно на момент его исключения из международного реестра судов;
- является собственником судна, не зарегистрировавшим его в течение 45 календарных дней после перехода права собственности на него от налогоплательщика к заказчику в Российском международном реестре судов.

Обязанности налогового агента по НДС рассмотрим на примере приобретения на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранного поставщика, не состоящего на учете в российском налоговом органе.

Обязанности налогового агента, заключающиеся в исчислении, удержании у иностранного продавца и перечислении суммы налога в бюджет, возникают у упрощенца при одновременном выполнении следующих условий:

- организация или индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговых органах Российской Федерации;
- местом реализации товаров, работ, услуг, приобретаемых у иностранного продавца, признается территория Российской Федерации;
- иностранный поставщик не зарегистрирован в качестве налогоплательщика в российском налоговом органе.

В соответствии с п. 2 ст. 144 НК РФ иностранная компания вправе зарегистрироваться в качестве налогоплательщика НДС по месту нахождения своего постоянного представительства в Российской Федерации. Постановка на учет такой категории плательщиков НДС осуществляется на основании письменного заявления иностранной организации.

О постановке на учет в налоговом органе на территории Российской Федерации иностранной организации выдается свидетельство по форме 2401 ИМД(2000), утвержденной Приказом МНС России от 07.04.2000 N АП-3-06/124.

Поэтому при возникновении отношений с иностранными партнерами российской организации или предпринимателю следует уточнить, имеется ли у иностранца указанное свидетельство. Если имеется, то у "упрощенца" обязанности налогового агента не

возникают, и наоборот. Чтобы не возникали лишние вопросы при проверках, рекомендуем "упрощенцу" получить от иностранного продавца копию этого свидетельства.

Пожалуй, единственным исключением, когда налоговый агент - "упрощенец" не должен исчислять и удерживать сумму НДС с дохода, выплачиваемого иностранцу, является случай, когда реализация приобретаемых им товаров, работ или услуг на территории Российской Федерации освобождена от обложения налогом на основании ст. 149 НК РФ (см. Письмо Минфина России от 21.10.2008 N 03-07-08/240).

Если договором стоимость товаров (работ, услуг) определена с учетом НДС, с этой стоимости налоговый агент должен исчислить налог по расчетной ставке 10/110 или 18/118 в зависимости от того, по какой ставке облагаются реализуемые товары, работы (услуги).

Если же внешнеторговым контрактом стоимость товаров (работ, услуг) определена без НДС, в этом случае упрощенец должен начислить на эту стоимость сумму налога по ставке 10 или 18%. Именно так рекомендует поступать налоговым агентам Минфин России в Письме от 28.02.2008 N 03-07-08/47. По мнению финансового ведомства, налоговый агент - "упрощенец" имеет право на получение вычета по налогу.

Налоговый агент, применяющий упрощенный налоговый режим, должен помнить о требовании абз. 2 п. 1 ст. 161 НК РФ, согласно которому налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Игнорирование данного требования может привести к неправильному заполнению налоговой декларации по НДС, обязанность по представлению которой возникает у налогового агента в силу п. 5 ст. 174 НК РФ.

Налоговые агенты подают налоговую декларацию раз в квартал - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае приобретения товаров у иностранной компании уплата налога производится налоговым агентом в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 174 НК РФ, - равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором товары приобретены (см. Письмо ФНС России от 29.10.2008 N ШС-6-3/782@).

Если у иностранного поставщика покупаются работы или услуги, налоговый агент обязан уплатить НДС в бюджет одновременно с перечислением денежных средств иностранному партнеру. Иначе говоря, в банк нужно принести две платежки: одну - на погашение задолженности перед иностранным контрагентом, другую - на уплату налога. В противном случае банк не перечислит деньги иностранному контрагенту (п. 4 ст. 174 НК РФ).

НДС, уплаченный в бюджет за налогоплательщика, налоговый агент вправе включить в состав расходов, принимаемых при исчислении единого налога при условии, что товары (работы, услуги), к которым он относится, также учитываются в целях налогообложения.

При приобретении товаров (работ, услуг) у иностранных компаний, не состоящих на учете в российских налоговых органах, а также при аренде государственного и муниципального имущества налоговый агент - "упрощенец" должен оформить счет-фактуру, соответствующий требованиям п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ (абз. 2 п. 3 ст. 168 НК РФ).

Пример. Организация, применяющая упрощенный режим налогообложения, приобретает товары у иностранной компании, не состоящей на учете в налоговом органе на территории Российской Федерации. Стоимость товаров по договору составляет 13 000 долл. (с учетом НДС). Курс доллара на дату оплаты товара составляет 31,57 руб. Приобретаемые товары облагаются по ставке 18%.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налоговым агентом, составит: $13\,000 \times 18/118 \times 31,57 = 62\,605$ руб. Поставщику будет перечислена сумма задолженности за минусом этой суммы.

УСН и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ

Положениями ст. 226 НК РФ установлены особенности исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами.

Российские организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие выплату доходов плательщику НДФЛ, признаются налоговыми агентами (п. 1 ст. 226 НК РФ).

Если вы выплачиваете доход физическому лицу - индивидуальному предпринимателю (например, вознаграждение по гражданско-правовому договору), удерживать сумму НДФЛ из его вознаграждения не нужно, поскольку данное лицо самостоятельно уплачивает этот налог в бюджет (ст. 227 НК РФ). То же касается нотариусов и адвокатов.

Доходы, в отношении которых плательщик НДФЛ обязан самостоятельно исчислить и уплатить налог в бюджет, также перечислены в ст. 228 НК РФ.

К ним относятся доходы физического лица:

- от сдачи имущества в аренду;
- от продажи имущества, принадлежащего физическому лицу на праве собственности;
- с которых по каким-либо причинам налоговый агент не удержал сумму налога (например, при выплате дивидендов), и некоторые другие.

НДФЛ исчисляется налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам физического лица, облагаемым по ставке 13%. Сумма налога, рассчитанная в текущем месяце налогового периода, предполагает зачет ранее удержанных сумм (п. 3 ст. 226 НК РФ).

Если доходы облагаются по иным налоговым ставкам, предусмотренным ст. 224 НК РФ, налог исчисляется по каждой сумме дохода, начисленной налогоплательщику (например, при выплате дивидендов).

В отношении получаемых дивидендов, а также доходов по долговым ценным бумагам предприниматель, находящийся на УСН, уплачивает НДФЛ (пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ). Если налоговый агент удержал налог при выплате дивидендов, предприниматель повторно это делать не должен.

Определение суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и без учета сумм налога, удержанных другими налоговыми агентами. Например, если организация, применяющая УСН, принимает на работу сотрудника с 1 июня 2009 г., в налоговую базу по НДФЛ необходимо включать только доходы, которые сотрудник начал получать в этой организации.

Налогоплательщик имеет право на получение стандартных налоговых вычетов. Их перечень закреплен в п. 1 ст. 218 НК РФ. Размер стандартного налогового вычета колеблется от 400 до 3000 руб. в зависимости от основания. Стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. предоставляется налогоплательщику до месяца, когда его доход превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет не применяется.

Получается, что при предоставлении стандартного налогового вычета налоговому агенту - "упрощенцу" следует учитывать доход сотрудника нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года) независимо от того, работал этот сотрудник в данной организации или нет.

В соответствии с п. 3 ст. 218 НК РФ стандартный налоговый вычет предоставляется плательщику НДФЛ налоговым агентом на основании письменного заявления физического лица и документов, подтверждающих право на такой вычет. При этом

воспользоваться вычетом налогоплательщик может только у одного налогового агента. У кого именно - решает физическое лицо (путем подачи заявления).

Удержание налога из доходов физического лица производится за счет любых денежных средств, источником которых является организация - налоговый агент при фактической выплате дохода налогоплательщику. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Если удержать налог невозможно, "упрощенец" должен письменно сообщить об этом в налоговый орган.

Пунктом 6 ст. 226 НК РФ установлены сроки, в течение которых сумма НДФЛ должна быть перечислена налоговым агентом в бюджет:

- не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода физическому лицу;
- не позднее дня фактического перечисления денежных средств на счета налогоплательщиков - физических лиц.

Обратите внимание! Если доход выплачивается в натуральной форме, перечислить НДФЛ в бюджет "упрощенец" должен не позднее дня, следующего за днем фактического удержания налога у физического лица. Такая ситуация возникает, например, когда часть заработной платы сотрудника выдается в натуральной форме.

Организации, имеющие филиалы и представительства, не вправе применять упрощенный налоговый режим. Однако организация с обособленными подразделениями, не являющимися филиалами или представительствами, данного права не лишена.

Такой налоговый агент обязан уплачивать налог как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого из своих обособленных подразделений. При этом сумма НДФЛ, подлежащая перечислению в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из доходов, начисленных и выплаченных работникам данного подразделения.

Если по итогам месяца общая сумма НДФЛ, подлежащая перечислению в бюджет, не превышает 100 руб., она прибавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце. В данном случае речь идет об общей сумме налога, исчисленной с доходов всех сотрудников организации или индивидуального предпринимателя.

Пенсионное страхование при УСН

В соответствии с положениями ст. 346.11 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождены от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Порядок уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование регулируется Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (далее - Закон N 167-ФЗ).

Согласно данному Закону уплачивать страховые взносы обязаны организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие выплаты физическим лицам по трудовым и гражданско-правовым договорам. Помимо этого предприниматели должны уплачивать страховые взносы за себя.

Объектом обложения страховыми взносами и налоговой базой по взносам являются соответственно объект налогообложения и налоговая база по ЕСН (п. 2 ст. 10 Закона N 167-ФЗ).

Объектом обложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателем в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за

исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по авторским договорам (п. 1 ст. 236 НК РФ).

Суммы, не подлежащие включению в состав налоговой базы по ЕСН на основании ст. 238 НК РФ, не подлежат обложению страховыми взносами.

Так, сумма материальной помощи при рождении ребенка в размере, не превышающем 50 тыс. руб., выплаченная организацией, применяющей УСН, своему сотруднику, не облагается страховыми взносами (Письмо Минфина России от 24.03.2009 N 03-04-06-02/22).

При выплате организацией-"упрощенцем" своему работнику сумм материальной помощи на цели, не поименованные в ст. 238 НК РФ, он, по мнению Минфина России, должен исчислить и уплатить страховые взносы в Пенсионный фонд РФ (см. Письма Минфина России от 01.12.2008 N 03-11-04/2/184, от 23.04.2008 N 03-11-04/2/76).

При этом приводятся следующие аргументы.

Выплаты и вознаграждения, указанные в п. 1 ст. 236 НК РФ, не признаются объектом налогообложения, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде (п. 3 ст. 236).

Организации, применяющие УСН, не формируют налоговую базу по налогу на прибыль. Поэтому они не вправе применять положения п. 3 ст. 236.

Однако судебные органы считают, что подобное понимание порядка исчисления страховых взносов для "упрощенцев" ставит их сотрудников в неравное положение с сотрудниками организаций - плательщиками налога на прибыль. Такая позиция, в частности, изложена в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 26.04.2005 N 14324/04, ФАС Волго-Вятского округа от 16.01.2008 по делу N А79-748/2007.

Обратите внимание! Статьей 239 НК РФ установлены налоговые льготы в отношении некоторых категорий плательщиков ЕСН. Они не распространяются на уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, поскольку сам Закон N 167-ФЗ не содержит подобную норму (Письмо Минфина России от 18.08.2006 N 03-05-02-04/127, п. 7 Информационного письма президиума ВАС РФ от 11.08.2004 N 79).

Расчетным периодом для уплаты страховых взносов является календарный год. Отчетными периодами признаются квартал, полугодие и девять месяцев. При этом законодательством предусмотрена уплата ежемесячных авансовых платежей. Сумма авансового платежа, подлежащая уплате за текущий месяц, определяется с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей (ст. ст. 23 и 24 Закона N 167-ФЗ).

Уплатить авансовый платеж организация или предприниматель должны не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж по страховым взносам.

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, "упрощенец" должен представить в налоговый орган расчет, где содержатся данные об исчисленных и уплаченных суммах авансовых платежей. Форма данного расчета утверждена Приказом Минфина России от 24.03.2005 N 48н.

Разницу между суммами страховых взносов, подлежащими уплате в соответствии с расчетом, и суммами авансовых платежей, уплаченными за отчетный период, необходимо уплатить не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета. Декларация предоставляется в налоговый орган не позднее 30 марта года, следующего за истекшим расчетным периодом.

Упрощенцу необходимо уплачивать страховые взносы отдельными платежными поручениями по каждой из частей страховых взносов в Пенсионный фонд РФ.

Тариф страхового взноса установлен ст. 22 Закона N 167-ФЗ.

Порядок учета страховых взносов на обязательное пенсионное страхование будет зависеть от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения: доходов либо доходов, уменьшенных на величину расходов (ст. 346.14 НК РФ). Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случая осуществления предпринимательской деятельности в рамках договора простого товарищества или в рамках доверительного управления имуществом. Такие субъекты обязаны применять объект налогообложения "доходы минус расходы".

Рассмотрим порядок учета сумм страховых взносов у налогоплательщиков, применяющих объект налогообложения "доходы".

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за отчетный (налоговый) период, может быть уменьшена на суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. Законодатель установил ограничение, заключающееся в том, что сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50% (ст. 346.21 НК РФ).

Страховые взносы должны быть уплачены в отчетном (налоговом) периоде, за который применяется вычет. При этом не имеет значения, за какой период они начислены (см., например, Письмо Минфина России от 05.02.2009 N 03-11-06/2/16).

Налогоплательщики, применяющие УСН на основе патента, также вправе уменьшить сумму патента на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50% (при оплате второй части патента) (п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ). Пособия по временной трудоспособности не уменьшают стоимость патента (Письмо Минфина России от 26.12.2008 N 03-11-02/162).

Налогоплательщики, применяющие объект налогообложения "доходы", уменьшенные на величину расходов, учитывают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в составе расходной части налоговой базы. Основанием для этого служат положения пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

При этом необходимо напомнить: "упрощенцы" в целях налогового учета используют кассовый метод, в соответствии с которым расходы признаются только после их оплаты.

Социальное страхование при УСН

Хозяйствующие субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения, обеспечивают своих работников пособиями по временной нетрудоспособности и родам.

Порядок обеспечения пособий по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у предпринимателей, применяющих УСН, установлен Федеральным законом от 31.12.2002 N 190-ФЗ (далее - Закон N 190-ФЗ).

Сначала рассмотрим ситуацию, когда организация (предприниматель) не платит страховые взносы добровольно.

В этом случае источниками финансирования пособий по временной нетрудоспособности по болезни (травме) или родам являются:

- средства Фонда социального страхования России, поступающие от единого налога,
- в части суммы пособия, не превышающей за полный календарный месяц одного минимального размера оплаты труда (далее - МРОТ).

С 1 января 2009 г. величина МРОТ составляет 4330 руб. (Федеральный закон от 24.06.2008 N 91-ФЗ);

- средства работодателей - в части суммы пособия, превышающей один МРОТ.

Порядок учета пособий зависит от используемого налогоплательщиком объекта налогообложения.

Объектом налогообложения при применении упрощенного налогового режима могут быть либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, имеют право уменьшить сумму исчисленного за отчетный (налоговый) период единого налога (авансовых платежей по налогу) на величину уплаченных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50% (п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

Если налогоплательщик применяет УСН с объектом "доходы минус расходы", он учитывает пособие по временной нетрудоспособности в составе расходов на основании пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Указанные расходы признаются на дату выплаты пособия (ст. 346.17 НК РФ) и принимаются в целях налогообложения применительно к порядку, предусмотренному ст. 255 НК РФ. Кроме того, они должны соответствовать критериям ст. 252 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Обратите внимание! Пособие включается в состав расходов в сумме, превышающей один МРОТ за полный календарный месяц (см. Письмо Минфина России от 20.01.2005 N 03-03-02-04/1/10).

Предприниматели, применяющие УСН на основе патента, не уменьшают стоимость патента на сумму пособий по временной нетрудоспособности (п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ).

Если же организация (предприниматель) уплачивает страховые взносы на добровольной основе, пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемые работникам, в полном объеме финансируются за счет средств ФСС РФ (ст. 3 Закона N 190-ФЗ).

Базой для исчисления страховых взносов признается налоговая база по единому социальному налогу, к которой применяется тариф в размере 3%.

Помимо взносов на обязательное страхование своих работников индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, вправе уплачивать страховые взносы в добровольном порядке и за себя. В этом случае база для исчисления страховых взносов определяется так же, как и при расчете взносов за работников (т.е. в соответствии с положениями гл. 24 НК РФ). Но тариф страхового взноса составляет не 3, а 3,5%.

Правила добровольной уплаты в ФСС РФ отдельными категориями граждан страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством установлены Постановлением Правительства РФ от 05.03.2003 N 144 (далее - Правила N 144).

В соответствии с п. 7 указанных Правил сумма начисленных страховых взносов, уменьшенная работодателем на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности, уплачивается не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором взносы были начислены. В случае превышения суммы выплаченных пособий над начисленными взносами недостающие средства выделяются ФСС РФ налогоплательщику. Индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы не ежемесячно, а ежеквартально - не позднее 15-го числа, следующего за истекшим кварталом (п. 12 Правил N 144).

Суммы страховых взносов, уплачиваемые в добровольном порядке, "упрощенец" не вправе учесть в составе расходов.

Выше были приведены особенности порядка финансирования и отнесения на расходы пособий по временной нетрудоспособности и родам. Непосредственно сами суммы пособий рассчитываются в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2006 N 255-ФЗ (далее - Закон N 255-ФЗ).

Случаи обеспечения пособием по временной нетрудоспособности установлены ст. 5 Закона N 255-ФЗ:

- утрата трудоспособности вследствие заболевания или травмы;
- необходимость осуществления ухода за больным членом семьи;

- карантин работника, а также карантин ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;

- осуществление протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;

- долечивание в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории Российской Федерации, непосредственно после стационарного лечения.

Выплата пособия осуществляется в период трудовых отношений между работником и работодателем, а также в течение 30 календарных дней с момента прекращения трудовых отношений.

Размер пособия по временной нетрудоспособности представляет собой процентную долю от величины среднего заработка и устанавливается в зависимости от длительности страхового стажа.

Например, сотруднику, имеющему страховой стаж девять лет, полагается пособие в размере 100% среднего заработка (ст. 7 Закона N 255-ФЗ).

Средний заработок для целей исчисления пособий по временной нетрудоспособности определяется по правилам, предусмотренным п. 2 ст. 14 Закона N 255-ФЗ, а также Положением об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 N 375.

Страхование от несчастных случаев при УСН

Страхование работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является одним из видов обязательного страхования в Российской Федерации.

Начислять и уплачивать данные страховые взносы обязаны страхователи - юридические (независимо от формы собственности) и физические лица:

- нанимающие работников по трудовому договору;

- обязанные их уплачивать на основании гражданско-правовых договоров, заключенных с физическими лицами (п. 2 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 N 184).

Указанная обязанность распространяется и на лиц, применяющих УСН.

Страховой взнос рассчитывается исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемых страховщиком. Размер страхового тарифа зависит от класса профессионального риска, который присваивается виду деятельности, осуществляемой налогоплательщиком (ст. ст. 3, 21, 22 Федерального закона от 24.06.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний", далее - Закон N 125-ФЗ).

Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска содержится в Приказе Минздравсоцразвития России от 18.12.2006 N 857.

Так, агентским услугам по оптовой торговле книгами (код по ОКВЭД 51.18.22) присвоен 1-й класс профессионального риска.

Изменение страхователем (налогоплательщиком) в течение текущего года вида экономической деятельности не влечет изменение размера страхового тарифа, установленного на этот год в отношении такого страхователя (п. 6 Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 01.12.2005 N 713).

Если страхователь занимается разными видами экономической деятельности, его класс профессионального риска определяется по основному виду деятельности, осуществляемому этим лицом. Основным является вид деятельности, по итогам предыдущего года имеющий наибольший удельный вес в общем объеме выпущенной продукции и оказанных услуг (п. п. 8 и 9 Правил).

По мнению автора, рассчитывать наибольший удельный вес налогоплательщику следует по данным бухгалтерского учета, что еще раз подтверждает целесообразность ведения упрощенцем бухгалтерского учета в полном объеме.

Если в состав организации, применяющей УСН, входят обособленные подразделения, они при определении класса профессионального риска являются самостоятельными классификационными единицами (п. 7 Правил).

В 2009 г. и на плановый период 2010 и 2011 гг. страховые взносы уплачиваются по тарифам, установленным Федеральным законом от 22.12.2005 N 179-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год" (Федеральный закон от 25.11.2008 N 217-ФЗ).

В нем приведены конкретные процентные ставки, применяемые к тому или иному классу профессионального риска. При этом диапазон колебания ставок составляет от 0,2 до 8,5% (1-й и 32-й классы профессионального риска соответственно).

Страховые взносы рассчитываются исходя из начисленной по всем основаниям оплаты труда работников (в т.ч. внештатных, сезонных, временных, выполняющих работу по совместительству), лиц, осужденных к лишению свободы и привлекаемых к труду страхователем, а в соответствующих случаях - исходя из суммы вознаграждения по гражданско-правовому договору.

Сумма заработной платы, выплачиваемая в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на день ее получения (п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 N 184).

К размеру страхового тарифа на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний могут устанавливаться скидки и надбавки в зависимости от особенностей системы охраны труда в организации-налогоплательщике.

Максимальный размер указанной скидки или надбавки не может превышать 40% страхового тарифа, установленного налогоплательщику (страхователю) (п. 2 Правил установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 06.09.2001 N 652).

Расчет размера скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний производится в соответствии с Методикой, утвержденной Постановлением ФСС РФ от 05.02.2002 N 11.

Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний не взимаются с выплат, Перечень которых утвержден Постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 N 765.

Например, страховые взносы не начисляются на суммы материальной помощи, оказываемой работникам в связи с постигшим их стихийным бедствием, пожаром, похищением имущества, увечьем, а также в связи со смертью работника или его близких родственников (п. 8 данного Постановления).

При применении УСН с объектом налогообложения "доходы" налогоплательщику нет необходимости вести учет расходов. Поэтому расходы на страхование работников от несчастных случаев на производстве ему придется нести за счет собственных средств. Для целей налогообложения их учесть нельзя.

Если же налогоплательщик выбрал в качестве объекта налогообложения "доходы минус расходы", он вправе учесть суммы страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве в составе расходной части налоговой базы на основании пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Расходы "упрощенцы" признают по факту их оплаты (кассовый метод) (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Поэтому страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве включаются в состав расходов на дату их уплаты (Письмо УФНС России по г. Москве от 10.03.2005 N 18-11/3/16028).

По мнению Минфина России, "несчастные" взносы могут быть учтены в составе расходов, только если они начислены на сумму вознаграждения, выплачиваемого по трудовому или гражданско-правовому договору (Письмо от 10.05.2007 N 03-11-04/2/120).

Объекты налогообложения

"Упрощенцы" вправе применять один из двух объектов налогообложения: либо доходы, либо расходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Выбор объекта налогообложения плательщик единого налога осуществляет самостоятельно при переходе на УСН.

С 1 января 2009 г. налогоплательщики получили право изменять объект налогообложения каждый год, а не один раз в три года, как это было раньше.

Объект "доходы минус расходы"

В соответствии с положениями ст. 346.18 НК РФ налоговой базой по единому налогу для плательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, признается разница между величиной доходов, исчисленных за соответствующий налоговый период нарастающим итогом, и величиной произведенных расходов.

В соответствии с п. 3 ст. 346.18 НК РФ доходы и расходы плательщика единого налога учитываются вместе с доходами и расходами, полученными или произведенными в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату получения (произведения) доходов (расходов). Данное положение означает, что у плательщика единого налога в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ не возникает в учете курсовых (суммовых) разниц, что обусловлено применением кассового метода.

"Упрощенцы" учитывают в составе расходов отрицательную курсовую разницу, возникающую от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (в т.ч. по валютным счетам в банках), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к российскому рублю, установленного ЦБ РФ (пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

При этом налоговое законодательство не обязывает плательщиков единого налога проводить указанную переоценку активов и обязательств. Следовательно, если налогоплательщик не проводил переоценку, то и включать в расходы по этому основанию ему нечего.

По мнению Минфина России, пересчет в рубли производится на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше (Письмо Минфина России от 14.05.2009 N 03-11-06/2/90).

Плательщики единого налога с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов" обязаны уплатить минимальный налог, если по итогам налогового периода сумма налога, исчисленная в общем порядке, окажется меньше суммы минимального налога (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

В соответствии с положениями ст. 78 НК РФ минимальный налог может быть уплачен посредством зачета авансовых платежей по единому налогу, уплачиваемых в течение года.

Величина минимального налога определяется как произведение доходов налогоплательщика, определяемых в соответствии со ст. 346.15 НК РФ, и налоговой ставки в размере 1%. Таким образом, прежде чем заплатить единый налог в бюджет, плательщик, находящийся на упрощенном режиме, обязан сравнить сумму исчисленного и величину минимального налогов.

Разница между величиной минимального налога и суммой налога, исчисленной в общеустановленном порядке, может быть учтена в составе убытка, переносимого на будущее в последующие налоговые периоды. Указанное уменьшение налоговой базы налогоплательщик вправе осуществить лишь по итогам налогового периода, а не по итогам отчетных периодов (Письмо Минфина России от 13.12.2007 N 03-11-04/2/302).

При применении УСН с объектом "доходы минус расходы" налоговая ставка установлена в размере 15% (п. 2 ст. 346.20 НК РФ).

С 1 января 2009 г. законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категории плательщика.

НК РФ не определяет, каким категориям налогоплательщиков могут быть понижены ставки по единому налогу. Дифференциация ставок не производится на основании различий в форме собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала, поскольку это противоречит положениям ст. 3 НК РФ (Письмо ФНС России от 02.12.2008 N ШС-6-3/881@).

Объект "доходы"

Налоговой базой для плательщиков единого налога, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя (п. 1 ст. 346.18 НК РФ).

В соответствии со ст. 346.15 НК РФ при исчислении единого налога учитываются доходы от реализации в соответствии с положениями ст. 249 НК РФ, а также внереализационные доходы согласно ст. 250 НК РФ.

Не включаются в налоговую базу доходы:

- предусмотренные ст. 251 НК РФ;
- организации, облагаемые налогом на прибыль по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ;
- предпринимателя, облагаемые НДФЛ по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ.

При этом в составе налоговой базы необходимо учитывать авансы, полученные (суммы предварительной оплаты) в отчетном (налоговом) периоде, когда эти суммы непосредственно попали на расчетный счет либо в кассу организации или индивидуального предпринимателя. На данный факт также указывает Письмо Минфина России от 18.12.2008 N 03-11-04/2/197.

Если производится возврат аванса (сумм предварительной оплаты), налоговая база подлежит корректировке в отчетном (налоговом) периоде, в котором был произведен возврат.

Если в расчетах участвует вексель, датой получения дохода будет признаваться дата предъявления векселя к погашению или день передачи векселя третьему лицу (по индоссаменту) (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

В соответствии с гражданским законодательством вексель может выступать в разных качествах: удостоверить заемное обязательство или быть средством платежа. От того,

какую роль играет вексель в конкретной хозяйственной операции, зависит и порядок ее налогообложения.

Согласно положениям ст. 346.20 НК РФ плательщики единого налога с объектом "доходы" рассчитывают налог исходя из налоговой ставки, установленной в размере 6%.

При этом сумма налога (авансового платежа по налогу), исчисленная по итогам отчетного (налогового) периода, подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога или авансовых платежей к уплате не может быть сокращена более чем на 50% (ст. 346.21 НК РФ).

Минимальный налог

Статья 346.18 НК РФ содержит понятие "минимальный налог", означающее, что независимо от финансового результата деятельности за налоговый период "упрощенец" все же должен будет уплатить налог.

В соответствии с п. 6 ст. 346.18 НК РФ минимальный налог обязаны уплачивать лица, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Уплата минимального налога производится, если по итогам налогового периода сумма единого налога, исчисленная в общеустановленном порядке, окажется меньше суммы минимального налога.

Чтобы посчитать сумму минимального налога, необходимо умножить величину налогооблагаемых доходов (они определяются в соответствии со ст. 346.15 НК РФ) налогоплательщика, полученных им за налоговый период, на налоговую ставку в размере 1%.

Например, товарищества собственников жилья не включают в состав доходов, учитываемых при исчислении минимального налога, членские взносы (Письмо Минфина России от 20.03.2008 N 03-11-02/28).

Таким образом, при исчислении единого налога при применении УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов" налогоплательщики, исчислив налог, должны сравнить его с величиной минимального налога. Налогоплательщику придется уплатить минимальный налог, даже если по итогам налогового периода он получил убыток или сумма единого налога равна нулю (Письмо УФНС России по г. Москве от 18.01.2007 N 18-11/3/04154@).

Налоговым периодом по единому налогу признается календарный год; отчетным периодом является квартал, полугодие, девять месяцев (ст. 346.19 НК РФ).

Согласно ст. 346.21 НК РФ плательщики единого налога, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, по итогам отчетного периода уплачивают авансовый платеж, который рассчитывается путем умножения налоговой базы, исчисленной по итогам отчетного периода, и налоговой ставки.

Суммы исчисленных ранее авансовых платежей по налогу засчитываются при определении суммы авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период (п. 5 ст. 346.21 НК РФ).

Авансовые платежи по единому налогу в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ, можно зачесть в счет уплаты минимального налога.

При возврате поступившего аванса в связи с невозможностью исполнения договорных обязательств корректировка налоговой базы происходит в налоговом (отчетном) периоде, когда был осуществлен возврат авансов (ст. 346.17 НК РФ).

Суммы полученных и возвращенных в течение налогового периода авансов не учитываются при определении суммы минимального налога (см. Письмо Минфина России от 21.03.2008 N 03-11-05/65).

Должен ли налогоплательщик платить минимальный налог, если он утрачивает право на применение УСН в течение налогового периода?

По мнению контролирующих органов, он обязан это сделать, если сумма единого налога, исчисленная с начала налогового периода до момента потери права, окажется меньше суммы минимального налога, рассчитанной в соответствии со ст. 346.18 НК РФ.

Для таких налогоплательщиков налоговым периодом признается отчетный период, предшествующий кварталу, начиная с которого они считаются перешедшими на общий режим налогообложения (Письма Минфина России от 19.10.2006 N 03-11-05/234, от 24.05.2005 N 03-03-02-04/2/10, ФНС России от 21.02.2005 N 22-2-14/224@).

Аналогичный вывод содержат и Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24.04.2007 N Ф04-2468/2007(33683-А70-7), Северо-Западного округа от 07.06.2007 по делу N А26-4604/2006-212, Волго-Вятского округа от 19.09.2007 N А39-3417/2006.

Однако данная позиция небесспорна, поскольку из буквального прочтения норм ст. 346.18 НК РФ следует, что минимальный налог уплачивается лишь по итогам налогового периода, т.е. календарного года.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" на объект "доходы" он не сможет учесть разницу в целях налогообложения между минимальным налогом и налогом, исчисленным в общеустановленном порядке.

На разницу между суммой минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу следующих налоговых периодов.

С 1 января 2009 г. плательщикам единого налога разрешено учитывать в составе налоговой базы последующих налоговых периодов всю сумму полученных убытков (а не 30%, как ранее).

Причем указанную разницу можно учесть в целях налогообложения лишь по итогам налогового периода. Уменьшать на сумму убытка налоговую базу отчетного периода не допускается (Письмо Минфина России от 22.07.2008 N 03-11-04/2/111).

Однако в судебной практике существуют примеры противоположных решений.

Например, ФАС Уральского округа в Постановлении от 19.03.2007 N Ф09-1703/07-СЗ встал на сторону налогоплательщика, указав на то, что разница между минимальным налогом и налогом, исчисленным в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ, может быть учтена в составе налоговой базы отчетного периода.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, когда получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период всю сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Но признание убытка в полном объеме может спровоцировать уплату минимального налога в текущем налоговом периоде. Чтобы это не произошло, имеет смысл переносить убыток частями.

Перенос убытков на будущее

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, законодатель предусмотрел своеобразную льготу - перенос понесенных убытков на будущее.

Согласно положениям п. 6 ст. 346.18 НК РФ под убытком в целях применения УСН понимается превышение расходов, определяемых в соответствии с нормами ст. 346.16 НК РФ, над доходами, учитываемыми в соответствии со ст. 346.15 НК РФ. При этом в качестве убытка может также рассматриваться и разница между минимальным налогом, уплаченным в бюджет за соответствующий налоговый период, и величиной единого налога, исчисленного за тот же налоговый период в общеустановленном порядке.

Авансовые платежи по единому налогу могут быть зачтены в счет уплаты минимального налога, а также иных федеральных налогов.

Воспользоваться правом переноса убытков на будущие налоговые периоды могут только налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы", такого права лишены.

Понесенный убыток можно учитывать в составе налоговой базы последующих налоговых периодов в течение десяти лет, следующих за годом, в котором этот убыток был получен (ст. 346.18 НК РФ).

Налогоплательщик может приостановить перенос убытков на определенное число лет. При этом срок, устанавливаемый НК РФ (10 лет), не приостанавливается. Например, налогоплательщик учел определенную часть убытка в составе налоговой базы за 2008 г., в 2009 г. он не переносил убыток, в 2010 г. он может снова учесть оставшуюся сумму убытка. При этом 2009 г. "выпадает" из десятилетнего срока, отведенного для переноса убытков.

Если в течение десяти лет, установленных для переноса убытков, налогоплательщик перешел на другой объект, а затем снова вернулся на объект "доходы минус расходы", он имеет право доучесть убытки, образовавшиеся до смены объекта.

Если плательщик единого налога в связи с применением УСН в течение ряда налоговых периодов получает убытки, то и переносить их он имеет право в хронологической последовательности, начиная с самого раннего.

До 1 января 2009 г. плательщики единого налога имели право уменьшить налоговую базу за текущий налоговый период лишь на сумму, не превышающую 30% налоговой базы за налоговый период, в котором производится учет ранее понесенных убытков. С 1 января 2009 г. данное ограничение отменено, и теперь у налогоплательщиков появилась возможность учитывать в целях налогообложения всю сумму понесенных убытков. Другими словами, налогоплательщики имели право уменьшить величину налоговой базы за 2008 г. на всю сумму убытка, полученную в предшествующем налоговом периоде (Письма Минфина России от 31.12.2008 N 03-00-08/44, от 17.11.2008 N 03-11-04/2/170).

Если деятельность налогоплательщика прекращается по причине реорганизации, то вновь созданная организация вправе учесть убыток реорганизованной организации в составе налоговой базы. При этом вновь созданная организация должна в установленные законодательством сроки подать заявление о переходе на УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов". В противном случае организация будет применять общий режим налогообложения.

Если налогоплательщик решил воспользоваться правом перенесения убытка, он обязан в течение десяти лет хранить документы, подтверждающие факт его получения, размер, а также и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду.

Законодатель не связывает обязанность хранения документов со сроком окончания перенесения убытка. Поэтому если организация или индивидуальный предприниматель учли всю сумму убытка, то хранить все необходимые документы им все равно придется в течение десяти лет с момента его получения.

Прежде всего к таким документам относится книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, за соответствующий налоговый период.

В расчет налоговой базы может быть принят убыток, полученный только при применении УСН. Убытки, полученные организацией или индивидуальным предпринимателем до перехода на УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", не переносятся.

Убыток, полученный в предыдущих налоговых периодах, может быть учтен в составе налоговой базы лишь по итогам налогового периода. Об этом прямо говорится в гл. 26.2 НК РФ. Переносить убытки по итогам отчетного периода запрещено.

Обратите внимание! Уменьшать налоговую базу текущего налогового периода на величину убытков, полученных в этом же налоговом периоде, налогоплательщик права не имеет. На данный факт указал Минфин России в Письме от 13.12.2007 N 03-11-04/2/302. Существует также судебная практика со сложившейся аналогичной позицией (см. Постановление ФАС Центрального округа от 13.04.2006 N А48-6391/05-8).

В соответствии с положениями ст. 346.24 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенный налоговый режим, ведут налоговый учет в книге учета доходов и расходов, форма и Порядок заполнения которой утверждены Приказом Минфина России от 31.12.2008 N 154н. Убыток, уменьшающий налоговую базу по единому налогу, отражается в книге учета доходов и расходов в разделе "Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения".

Разница между минимальным налогом и величиной налога, исчисленного в общем порядке, также может быть учтена налогоплательщиком в составе расходов следующих налоговых периодов (п. 6 ст. 346.18 НК РФ). В частности, она может увеличить сумму убытка, учитываемого в соответствии с п. 7 ст. 346.18 НК РФ.

При этом указанная разница может быть учтена лишь по итогам налогового периода (Письмо Минфина России от 13.12.2007 N 03-11-04/2/302).

Законодатель не устанавливает какие-либо ограничения на величину учитываемых расходов, а также на количество налоговых периодов, в течение которых налогоплательщик имеет право учитывать указанную разницу.

Перечень расходов, уменьшающих налоговую базу при исчислении единого налога, является закрытым (п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В данном перечне разница между минимальным налогом и величиной налога, исчисленного в общеустановленном порядке, не указана. Следовательно, налогоплательщик обязан включить образовавшуюся разницу в состав понесенных убытков за налоговый период, когда производилась уплата минимального налога. Это означает, что учитывать данную разницу налогоплательщик имеет право в течение десяти лет с момента ее возникновения.

Период, ставки, исчисление, уплата

Налоговым периодом для "упрощенцев" признается календарный год, а отчетными периодами - квартал, полугодие и девять месяцев (ст. 346.19 НК РФ).

Для налогоплательщиков, применяющих УСН на основе патента, налоговым периодом считается срок, на который выдается патент (ст. 346.25.1 НК РФ).

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщик должен исчислить и уплатить в бюджет авансовые платежи по единому налогу.

Крайний срок уплаты авансового платежа - 25-е число месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом "доходы", сумма авансового платежа определяется как произведение ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода (п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговая ставка для таких налогоплательщиков установлена в размере 6% (ст. 346.20 НК РФ).

При этом налогоплательщик вправе уменьшить исчисленную сумму налога или авансового платежа на суммы уплаченных за данный период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на суммы выплаченных за указанный период пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Суммы авансовых платежей, перечисленные в бюджет по итогам предыдущих отчетных периодов, засчитываются при уплате авансового платежа за текущий отчетный период.

Пример. Индивидуальный предприниматель И.В. Крючков применяет упрощенный налоговый режим с объектом налогообложения "доходы".

Доходы предпринимателя в первом квартале 2009 г. составили:

в январе - 25 000 руб.;

в феврале - 30 000 руб.;

в марте - 23 000 руб.;

итого - 78 000 руб.

В первом квартале 2009 г. он уплатил страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 1818,6 руб.

Сумма авансового платежа по единому налогу, подлежащая уплате в бюджет по итогам первого квартала, составит 2861,4 руб. (78 000 руб. x 6% - 1818,6 руб.)

В нашем примере сумма уплаченных страховых взносов не превышает половины исчисленной суммы авансового платежа по налогу: 1818,6 руб. меньше 2340 руб. (78 000 руб. x 6% x 50%).

Следовательно, не позднее 27 апреля 2009 г. <4> индивидуальный предприниматель был обязан уплатить в бюджет 2861,4 руб. в бюджет.

<4> Поскольку 25 апреля является выходным днем, последний день уплаты переносится на ближайший рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Сумма единого налога по итогам налогового периода подлежит уплате в бюджет не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Организации - плательщики единого налога обязаны подать в налоговый орган по месту своей регистрации налоговую декларацию по единому налогу в срок не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а индивидуальные предприниматели - не позднее 30 апреля следующего года (п. п. 1 и 2 ст. 346.23 НК РФ).

Данное требование не распространяется на предпринимателей, применяющих УСН на основе патента.

Если сумма налога к уплате оказалась меньше суммы авансовых платежей, уплаченной в течение года, налогоплательщик вправе написать заявление о зачете уплаченных авансовых платежей в счет уплаты налога.

Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом "доходы минус расходы", исчисляют авансовые платежи в порядке, аналогичном предусмотренному для "упрощенцев" с объектом "доходы". Только налоговой базой в данном случае считается разница между доходами и расходами. При этом доходы учитываются по правилам ст. 346.15, а расходы - по правилам ст. 346.16 НК РФ.

Налоговая ставка для данной категории налогоплательщиков составляет 15%. С 1 января 2009 г. данная налоговая ставка может быть дифференцирована в пределах от 5 до 15% законодательными актами субъектов РФ.

Указанные налогоплательщики уплачивают минимальный налог, если сумма налога, исчисленная в общем порядке, меньше суммы минимального налога. Его величина

рассчитывается как произведение доходов налогоплательщика за налоговый период на налоговую ставку в размере 1%. Разница между минимальным налогом и суммой налога, исчисленной в общеустановленном порядке, уменьшает налоговую базу следующих налоговых периодов.

Плательщики единого налога, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе в составе налоговой базы по итогам налогового периода учесть сумму убытка, полученного в предыдущих налоговых периодах.

Пример. Доходы и расходы индивидуального предпринимателя А.В. Зинина за 2009 г. составили 510 000 и 250 000 руб. соответственно.

В 2008 г. Зининым получен убыток в сумме 120 000 руб. За этот год он уплатил минимальный налог в размере 3000 руб.

По итогам девяти месяцев 2009 г. предприниматель уплатил в бюджет авансовых платежей по единому налогу в сумме 27 300 руб.

Рассчитаем сумму единого налога.

Налоговая база по единому налогу за 2009 г. составит 260 000 руб. (510 000 - 250 000).

При этом налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу 2009 г. на сумму понесенного в 2008 г. убытка и величину уплаченного минимального налога, т.е. на 123 000 руб. (120 000 + 3000).

Следовательно, сумма налога за 2009 г. будет равна 20 550 руб. (260 000 руб. - 123 000 руб.) x 15%.

Данная сумма больше величины минимального налога 5100 руб. (510 000 руб. x 1%). Значит, именно она подлежит уплате в бюджет.

Поскольку сумма уплаченных в течение года авансовых платежей превышает сумму единого налога к уплате, предприниматель имеет право зачесть авансовые платежи в счет уплаты налога за 2009 г. на основании заявления.

Налоговая декларация

Налогоплательщики-организации обязаны представить налоговую декларацию не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а индивидуальные предприниматели - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. п. 1 и 2 ст. 346.23 НК РФ).

Если последний день срока приходится на выходной и (или) нерабочий праздничный день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ). Таким образом, если срок сдачи налоговой декларации выпадает на воскресенье, ее можно подать и в понедельник.

Обратите внимание! Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН на основе патента, освобождены от обязанности представления налоговой декларации (п. 11 ст. 346.25.1 НК РФ).

С 1 января 2009 г. налоговая декларация по единому налогу представляется организациями и предпринимателями только по итогам налогового периода, т.е. один раз за весь календарный год.

До 1 января 2009 г. плательщики единого налога в связи с применением упрощенного режима налогообложения должны были представлять в налоговый орган налоговые декларации по итогам не только налогового, но и отчетных периодов.

Плательщики единого налога обязаны подавать налоговую декларацию даже в случае, если в налоговом периоде они не осуществляли предпринимательскую

деятельность, т.е. деятельность указанных лиц была приостановлена (Определение Конституционного Суда РФ от 17.06.2008 N 499-О-О).

Суд исходил из того, что обязанность по представлению декларации не ставится налоговым законодательством в зависимость от результатов предпринимательской деятельности, т.е. от факта получения дохода в соответствующем налоговом периоде.

Налогоплательщик, не осуществляющий операции, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе), и не имеющий по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию (п. 2 ст. 80 НК РФ). Ее форма и Порядок заполнения утверждены Приказом Минфина России от 10.07.2007 N 62н.

Упрощенная налоговая декларация подается ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Таким образом, плательщик единого налога, соответствующий требованиям п. 2 ст. 80 НК РФ, представляет единую (упрощенную) налоговую декларацию ежеквартально. Если же у него наблюдается движение по счетам в налоговом периоде, он подает налоговую декларацию в порядке, предусмотренном положениями гл. 26.2 НК РФ.

Непредставление (несвоевременное представление) налоговой декларации влечет наложение штрафа в соответствии со ст. 119 НК РФ (его минимальный размер составляет 100 руб.).

Налоговая декларация по единому налогу подается в налоговый орган по месту нахождения организации (п. 1 ст. 346.23 НК РФ). Если у организации имеются обособленные подразделения, она отчитывается по единому налогу в налоговый орган, выдавший ей свидетельство о постановке на налоговый учет.

Налоговая декларация может быть представлена в налоговый орган по месту нахождения организации (месту жительства предпринимателя) одним из следующих способов: лично или через своего представителя, по почте или в электронном виде (п. 4 ст. 80 НК РФ).

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации, представленной налогоплательщиком по установленной форме. Налоговые органы также обязаны по просьбе налогоплательщика проставлять на копии налоговой декларации отметку о ее принятии и дату получения. Если декларация предоставляется в налоговый орган в электронном виде, налогоплательщик вправе получить квитанцию, свидетельствующую о принятии налоговой декларации налоговым органом. Если же налоговая декларация направляется по почте, днем ее представления считается дата почтового отправления с описью вложения.

Форма налоговой декларации по единому налогу в связи с применением УСН и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 17.01.2006 N 7н.

Налоговая декларация состоит из трех частей: титульного листа, разд. 1 и 2. Титульный лист содержит информацию о реквизитах налогоплательщика, об объекте налогообложения, выбранного налогоплательщиком, также на нем проставляется дата представления декларации в налоговый орган.

В разд. 1 декларации указывается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика. Раздел 2 содержит расчет суммы налога (минимального налога).

При обнаружении налогоплательщиком фактов неотражения или неполноты отражения сведений, ошибок, приведших к занижению суммы налога, и недостоверных сведений он представляет в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

Если невозможно установить, к какому периоду относится ошибка, перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый период, в котором она выявлена.

Уточненная декларация должна подаваться по форме, которая действует на момент внесения изменений, а не на момент подачи "основной" декларации. В ней не должны

учитываться результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за налоговый период, когда производится перерасчет налоговой базы и суммы налога.

В графе "Вид документа" основной налоговой декларации ставится цифра 1, в уточненной - цифра 3, а через дробь указывается номер корректировки.

При подписании налоговой декларации руководитель организации или индивидуальный предприниматель удостоверяет полноту и достоверность сведений, указанных в налоговой декларации по единому налогу в связи с применением упрощенного налогового режима в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ.

Если полноту и достоверность сведений заверяет уполномоченный представитель налогоплательщика, к налоговой декларации необходимо приложить копию документа, на основании которого действует представитель налогоплательщика (доверенность).

Порядок заполнения налоговой декларации по единому налогу рассмотрим на примере.

Пример. Индивидуальный предприниматель В.И. Кузнецов занимается оптовой торговлей (код ОКВЭД). Налогообложение производится в соответствии с УСН с объектом "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов".

Предприниматель зарегистрирован в ИФНС по Кировскому административному округу г. Омска (код налогового органа 5507, код по ОКАТО 52401000000). ИНН 550702139154. Номер контактного телефона налогоплательщика - 55-07-45.

За 2010 г. величина доходов индивидуального предпринимателя, исчисленная нарастающим итогом с начала года, составила 2 500 000 руб. Расходы за 2010 г. составили 2 302 000 руб.

В 2009 г. предпринимателем был получен убыток в размере 4000 руб., он уплатил в бюджет минимальный налог в сумме 24 000 руб. Соответственно, разница между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленного в общеустановленном порядке, составляет 24 000 руб.

Заполним налоговую декларацию индивидуального предпринимателя за 2010 г.



ИНН 5 5 0 7 0 2 1 3 9 5 1 4

КПП _____ Стр. 0 0 1

Форма по КНД 1152017

Налоговая декларация
по налогу, уплачиваемому в связи с применением
упрощенной системы налогообложения

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий
(через дробь номер корректировки)
Налоговый (отчетный) период - квартал указывается - 3,
полугодие - 6, девять месяцев - 9, год - 0

Вид документа 1 / _____

Отчетный (налоговый) период 0

Отчетный год 2 0 1 0

ИФНС по КАО г. Омска

Представляется в _____ Код 5 5 0 7

(наименование налогового органа)

Индивидуальный предприниматель Кузнецов Владимир Ильич

(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество
индивидуального предпринимателя)

Объект налогообложения доходы _____

доходы, уменьшенные на величину расходов V

(нужное отметить знаком V)

Код вида экономической деятельности согласно
Общероссийскому классификатору видов
экономической деятельности (ОКВЭД)

5 0 . 3 0 . 1

55-07-45

Номер контактного телефона налогоплательщика

52017025

ИНН 5 5 0 7 0 2 1 3 9 5 1 4

КПП Стр. 0 0 2

Форма по КНД 1152017
Раздел 00001

Раздел 1. Сумма налога (минимального налога), уплачиваемого в связи
с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате
в бюджет, по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код бюджетной классификации	010	1 8 2 1 0 5 0 1 0 2 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	020	5 2 4 0 1 0 0 0 0 0 0
Сумма налога (минимального налога), подлежащая уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период (руб.)	030	2 5 5 0 0
Код бюджетной классификации	040	1 8 2 1 0 5 0 1 0 2 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Код по ОКАТО	050	5 2 4 0 1 0 0 0 0 0 0

Сумма налога, к уменьшению
за налоговый (отчетный)
период (руб.)

060

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись

Дата

--	--

--	--

--	--	--	--	--	--

Индивидуальный предприниматель

Кузнецов

Подпись

Дата

2	7
---	---

0	2
---	---

2	0	1	1
---	---	---	---

Представитель налогоплательщика

Подпись

Дата

--	--

--	--

--	--	--	--	--	--



ИНН

5	5	0	7	0	2	1	3	9	5	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

КПП

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Стр.

0	0	3
---	---	---

Форма по КНД 1152017
Раздел 00002

Раздел 2. Расчет налога (минимального налога)

(в рублях)

Наименование показателей	Код строки	Значения показателей
		Объект налогообложения

		Доходы	Доходы, умень- шенные на ве- личину расхо- дов
1	2	3	4
Сумма полученных доходов	010		2 500 000
Сумма произведенных расходов	020	X	2 302 000
Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога за предыдущий налоговый период	030	X	24 000
Итого получено: - доходов (код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030)	040	X	174 000
- убытков (код стр. 020 + код стр. 030) - код стр. 010)	041	X	
Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая (но не более чем на 30%) налоговую базу за налоговый период по коду стр. 040	050	X	4 000
Налоговая база для исчисления налога (по гр. 3 - код стр. 010; по гр. 4 - (код стр. 040 - код стр. 050))	060		170 000
Ставка налога (%)	070	6	15
Сумма исчисленного налога (код стр. 060 x код стр. 070)	080		25 000
Ставка минимального налога (%)	090	X	1

Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период (код стр. 010 x код стр. 090 декларации за налоговый период)	100	X	25 000
Сумма уплаченных за налоговый (отчетный) период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение налогового (отчетного) периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая (но не более чем на 50%) сумму исчисленного налога по коду стр. 080	110		X
Исчислено налога за предыдущие отчетные периоды (сумма кодов стр. 130 - сумма кодов стр. 140 деклараций за предыдущие отчетные периоды)	120		-
Сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового (отчетного) периода (по гр. 3 - (код стр. 080 - код стр. 110 - код стр. 120); по гр. 4 - (код стр. 080 - код стр. 120)) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период)	130		25 000
Сумма налога к уменьшению за налоговый (отчетный) период (по гр. 3 - (код стр. 120 - (код стр. 080 - код стр. 110)); по гр. 4 - (код стр. 120 - код стр. 080)) (указывается по коду стр. 060 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период)	140		
Сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период (код стр. 100 декларации за налоговый период) (уплачивается при условии превышения значения по коду стр. 100 над значением по коду стр. 080) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый период)	150	X	25 000



Налоговый учет

В соответствии со ст. 346.24 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, ведут налоговый учет показателей своей деятельности в книге учета доходов и расходов, форма и Порядок заполнения которой утверждены Приказом Минфина России от 31.12.2008 N 154н (далее - Порядок заполнения).

Указанное требование распространяется абсолютно на всех налогоплательщиков, включая предпринимателей, применяющих УСН на основе патента.

Книга учета доходов и расходов ведется в целом по организации. Если в состав организации входят обособленные подразделения, заводить для них отдельные книги не нужно (Письмо УМНС России по г. Москве от 06.05.2004 N 21-09/30814).

Должна ли организация, совмещающая УСН и ЕНВД, вести книгу учета доходов и расходов? Или в целях налогообложения можно использовать данные бухгалтерского учета?

Нормы гл. 26.2 НК РФ не устанавливают особый порядок ведения налогового учета налогоплательщиками, совмещающими несколько специальных налоговых режимов. Поэтому, по мнению автора, такой организации следует вести книгу учета доходов и расходов, тем более что налоговый орган может запросить указанный документ.

В соответствии с п. 1.1 Порядка заполнения учет доходов и расходов ведется в хронологическом порядке на основании первичных учетных документов.

При этом, как указал Минфин России в Письме от 21.06.2007 N 03-11-05/135, каждая хозяйственная операция должна отражаться в книге учета доходов и расходов непосредственно после ее завершения.

Согласно п. 1.4 Порядка заполнения налоговый учет может вестись как на бумажном носителе, так и в электронной форме. Если организация или индивидуальный предприниматель ведут книгу учета доходов и расходов в электронном виде, то после выведения информации на печать книга должна быть заверена в налоговом органе по месту нахождения (жительства) налогоплательщика. При этом гл. 26.2 НК РФ, а также Порядок заполнения не устанавливают сроки, в течение которых плательщик единого налога обязан представить книгу в налоговый орган.

По мнению контролирующих органов, сделать это необходимо до истечения срока подачи налоговой декларации по единому налогу. Незаверение налоговым органом книги учета доходов и расходов приравнивается к отсутствию налогового учета в организации или у предпринимателя (Письмо Минфина России от 30.07.2008 N 03-11-02/85, которое доведено до нижестоящих налоговых органов Письмом ФНС России от 20.08.2008 N ШС-6-3/594@). В то же время налоговое законодательство не предусматривает ответственность за незаверение книги учета доходов и расходов.

Для организации крайний срок подачи налоговой декларации - 31 марта, а для предпринимателей - 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщикам не запрещено вести книгу учета доходов и расходов в течение одного налогового периода в разных формах (Письмо Минфина России от 16.01.2007 N 03-11-05/4). Другими словами, за первый квартал вы можете вести книгу вручную на бумажном носителе, а начиная со второго - перейти на ведение книги в электронном виде.

Обратите внимание! Отсутствие книги учета доходов и расходов у плательщика единого налога не является основанием для привлечения его к ответственности согласно ст. 120 НК РФ. Дело в том, что положения этой статьи распространяются на правила ведения бухгалтерского учета доходов и расходов, а ведение книги учета доходов и расходов является элементом налогового учета.

В соответствии с п. 1.6 Порядка заполнения исправление ошибок в книге должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации или предпринимателя при ее наличии. Если корректирующие записи вносятся за прошлые отчетные (налоговые) периоды, налогоплательщик должен подать уточненную налоговую декларацию. При невозможности установить, к какому периоду относится выявленная ошибка, корректировка производится в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В книге учета доходов и расходов подлежат отражению только доходы и расходы, учитываемые в целях налогообложения. Так, доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ, в книге не указываются.

С 1 января 2009 г. "упрощенцы" признаются плательщиками налога на прибыль организаций или плательщиками НДС в отношении ряда доходов. Указанные доходы в книгу также не заносятся. Но они должны быть как-то учтены. На сегодняшний день в налоговом законодательстве не установлен порядок ведения налогового учета в данном случае.

Расходы, поименованные в ст. 346.16 НК РФ, отражаются в книге учета доходов и расходов с учетом особенностей, установленных гл. 26.2 Кодекса.

Плательщики единого налога применяют кассовый метод, в соответствии с которым датой получения доходов признается день фактического поступления денежных средств на расчетный счет либо в кассу организации (п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Кассовый метод подразумевает и исполнение обязательств такими способами, как отступное, зачет встречного требования, новация обязательства и т.д. В данном случае моментом признания доходов и расходов, соответственно, и датой их отражения в книге учета доходов и расходов будет день подписания акта проведения зачета, заключения соглашения об отступном, новации обязательства.

Обратите внимание! С 1 января 2009 г. материальные расходы учитываются в целях налогообложения по факту оплаты, а не по мере списания в производство. При этом, как указал Минфин России в Письме от 23.01.2009 N 03-11-06/2/4, материалы, оплаченные плательщиком единого налога до 1 января 2009 г. и оприходованные на склад налогоплательщика, могут учитываться в целях налогообложения как материальные расходы при исчислении налога за первый квартал 2009 г.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и нематериальных активов (НМА) показывают в книге учета доходов и расходов только налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом указанные расходы отражаются отдельно по каждому объекту основных средств.

В разд. 3 книги учета доходов и расходов отражается сумма убытков, которые налогоплательщик имеет право перенести на последующие налоговые периоды, а также сумма убытков, на которую налогоплательщик уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период.

Рассмотрим заполнение книги учета доходов и расходов на конкретном примере.

Пример. Индивидуальный предприниматель В.И. Кузнецов занимается оптовой торговлей. Налогообложение осуществляется в соответствии с УСН с объектом "доходы, уменьшенные на величину расходов".

За 2010 г. расходы и доходы индивидуального предпринимателя составили:

Квартал	Доходы, руб.	Расходы, руб.
I	960 000	1 000 200
II	1 120 000	910 000

III	1 230 000	1 150 000
IV	1 346 000	1 120 000
Итого:	4 656 000	4 180 200

Основные хозяйственные операции, осуществляемые предпринимателем, - приобретение товара и его реализация оптом.

Предположим, предприниматель приобрел:

- в марте 2010 г. - грузовой автомобиль (основное средство);
- в августе 2010 г. - автозапчасти.

Стоимость автомобиля согласно договору составила 566 400 руб., в т.ч. НДС - 86 400 руб. 26 марта 2010 г. автомобиль был введен в эксплуатацию, расходы на его приобретение полностью оплачены предпринимателем.

Автозапчасти приобретены по товарной накладной N 345 от 8 августа 2010 г. на сумму 708 000 руб., в т.ч. НДС - 108 000 руб.

За 2009 г. предприниматель уплатил в бюджет минимальный налог в размере 25 000 руб. Величина убытка, полученного в 2009 г., составила 46 000 руб.

Стоимость автомобиля (с учетом НДС) включается в состав расходов с момента его ввода в эксплуатацию равными долями на последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм.

КНИГА

учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения

10

Форма по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Налогоплательщик (наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя) Кузнецов Владимир Ильич ----- по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика-организации/код
причины постановки на учет в налоговом органе (ИНН/КПП)

[illegible]

Идентификационный номер налогоплательщика - индивидуального предпринимателя (ИНН)

5	5	0	7	0	2	1	3	9	5	1	4
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Объект налогообложения $\frac{\text{доходы, уменьшенные на величину расходов}}{\text{(наименование выбранного объекта)}}$

налогообложения в соответствии со статьей 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации)

Единица измерения: руб. по ОКЕИ

Адрес места нахождения организации
(места жительства индивидуального

Коды		
01	01	10
383		

644117, г. Омск, ул. Камерный переулок, д. 50, кв. 10
предпринимателя) -----

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков _____
(номера

р/с N 40703250694300000231 в ОАО АКБ "Омск-Банк"

расчетных и иных счетов и наименование соответствующих банков)

Должностное лицо налогового органа _____
(подпись, дата) (расшифровка подписи)

И. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
N п/п	дата и номер первичного документа	содержание операции	доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
...
...
...
...
3		Списана часть стоимости ОС		141 600
Итого за I квартал			960 000	1 000 200

И. Доходы и расходы

Регистрация	Сумма
-------------	-------

N п/п	дата и номер первичного документа	содержание операции	доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
...
...
...
...
3		Списана часть стоимости ОС		141 600
Итого за II квартал			1 120 000	910 000
Итого за полугодие			2 080 000	1 910 200

Г. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
N п/п	дата и номер первичного документа	содержание операции	доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
16	Товарная накладная N 375 от 08.08.2010	Приобретение товара		600 000
		НДС, предъявленный поставщиком, отнесен на расходы		108 000
...

19		Списана часть стоимости ОС		141 600
Итого за III квартал			1 230 000	1 150 000
Итого за 9 месяцев			3 310 000	3 060 200

Г. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
№ п/п	дата и номер первичного документа	содержание операции	доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
...
...
...
...
29		Списана часть стоимости ОС		141 600
Итого за IV квартал			1 346 000	1 120 000
Итого за год			4 656 000	4 180 200

Справка к разделу Г:

		4 656 000
010	Сумма полученных доходов за налоговый период	-----
		4 180 000
020	Сумма произведенных расходов за налоговый период	-----
030	Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке налога за предыдущий налоговый период	25 000
	Итого получено:	-----
040	- доходов	450 800
	(код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030)	-----
041	- убытков	-
	(код стр. 020 + код стр. 030) - код стр. 010)	-----

II. Расчет расходов на приобретение
(сооружение, изготовление) основных средств
и на приобретение (создание самим налогоплательщиком)
нематериальных активов, учитываемых при исчислении
налоговой базы по налогу

за _____ 10
20-- года
отчетный (налоговый) период

N п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов	Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%)	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода (%) (гр. 10 / гр. 9)	Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч.		Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения УСНО (руб.) (гр. 13 расчета за предыдущие налоговые периоды)	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов
											за каждый квартал налогового периода (гр. 6 или гр. 8 х гр. 11 / 100)	за налоговый период (гр. 12 х гр. 9)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	автомобиль	13.03.2010	14.03.2010	26.03.2010	566 400	-	-	4	100	25	141 600	566 400	-	-	-
Всего за отчетный (налоговый) период	X	X	X	X	566 400	X	-	X	X	X	141 600	566 400			X

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу

по налогу, уплачиваемому в связи с применением
упрощенной системы налогообложения

за _____ 20-- год
налоговый период

Наименование показателя	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, - всего:	010	46 000
(сумма по кодам строк 020 - 110) в том числе за:		
09		46 000
за 20-- год	020	
за 20__ год	030	
за 20__ год	040	
за 20__ год	050	
за 20__ год	060	
за 20__ год	070	
за 20__ год	080	
за 20__ год	090	
за 20__ год	100	
за 20__ год	110	
Налоговая база за истекший налоговый период, которая может быть уменьшена на убытки предыдущих налоговых периодов (код стр. 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов)	120	450 800
Сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, указанных по стр. 010)	130	46 000

Сумма убытка за истекший налоговый период (код стр. 041 справочной части Раздела I Книги учета доходов и расходов)	140	-
Сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (код стр. 010 - код стр. 130 + код стр. 140) всего:	150	-
в том числе за:		
за 20__ год	160	
за 20__ год	170	
за 20__ год	180	
за 20__ год	190	
за 20__ год	200	
за 20__ год	210	
за 20__ год	220	
за 20__ год	230	
за 20__ год	240	
за 20__ год	250	

ПЕРЕХОД НА УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ОБРАТНО, А ТАКЖЕ ВНУТРИ СИСТЕМЫ

Применение УСН при начале деятельности

Право применять УСН имеют как хозяйствующие субъекты, ранее осуществлявшие предпринимательскую деятельность, так и вновь созданные организации (зарегистрированные предприниматели).

Налогоплательщик, желающий применять УСН с начала своей деятельности, обязан подать заявление о переходе на упрощенный налоговый режим в пятидневный срок с момента постановки на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 346.13 НК РФ). В этом случае организация или индивидуальный предприниматель считаются перешедшими на упрощенный налоговый режим в соответствии с гл. 26.2 НК РФ с момента постановки на учет в налоговом органе.

Пятидневный срок исчисляется в рабочих днях (п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Положения НК РФ не содержат указания на то, в какой форме налогоплательщику необходимо представить заявление о переходе на УСН. Формы документов, утвержденные Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495, носят рекомендательный характер. Поэтому ничто не мешает налогоплательщику представить заявление в любой иной форме. Данной позиции придерживаются и суды.

Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 12.05.2008 N Ф09-2639/08-СЗ по делу N А76-24419/07 суд посчитал, что налогоплательщик уведомил налоговый орган о начале применения УСН, поскольку ему открыта карточка лицевого счета, являющаяся документом внутреннего контроля налогового органа.

Более того, в судебной практике есть примеры решений, в которых указывается: налоговый орган не может отказать налогоплательщику в применении упрощенного режима на том основании, что тот подал заявление о переходе на УСН:

- до даты регистрации лица в качестве налогоплательщика (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.02.2007 N Ф04-206/2007(31154-А46-7));

- с пропуском пятидневного срока (Постановления ФАС Поволжского округа от 27.03.2007 N А65-21525/2006-СА1-29, Северо-Западного округа от 14.01.2008 N А56-32295/2006, Поволжского округа от 30.11.2006 по делу N А49-4916/06-219А/21).

По мнению судов, налогоплательщик вправе применять УСН с начала своей деятельности, если он подал заявление в том же отчетном периоде, в каком встал на учет в налоговом органе (при условии что он не осуществлял предпринимательскую деятельность до момента уведомления налогового органа).

ФАС Центрального округа в Постановлении от 29.02.2008 N А64-1962/07-16 вообще указал, что налоговые органы не вправе выносить решение об отказе в применении УСН на основании представления заявления, поскольку переход на этот специальный режим носит добровольный характер, и право его применения не зависит от решения налогового органа.

Пятидневный срок, установленный п. 2 ст. 346.12 НК РФ, по своей юридической сути не является пресекательным. Следовательно, его пропуск не может считаться основанием для отказа в применении УСН (Определение ВАС РФ от 21.07.2008 N 8705/08 по делу N А76-15497/2007-38-957).

Анализируя сложившуюся арбитражную практику последних лет по данному вопросу, можно сделать вывод: налогоплательщик вправе применять УСН с начала деятельности и без представления заявления о переходе на эту систему налогообложения.

Налоговым законодательством Российской Федерации не предусмотрена никакая ответственность за непредставление заявления о переходе на упрощенный налоговый

режим либо его подаче в срок, превышающий пять рабочих дней с момента постановки налогоплательщика на учет.

Переход с общей системы налогообложения на УСН с объектом "доходы минус расходы"

Организация (предприниматель), находящиеся на общем режиме налогообложения и отвечающие требованиям, предусмотренным п. п. 2 и 3 ст. 346.12 НК РФ, вправе перейти на УСН с начала следующего календарного года. Для этого ей (ему) необходимо в срок с 1 октября по 30 ноября текущего года подать в налоговый орган по месту своего нахождения (жительства) заявление по форме, утвержденной Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495.

В заявлении налогоплательщик, в частности, указывает:

- выбранный объект налогообложения;
- размер доходов за девять месяцев текущего года;
- среднюю численность работников за указанный период;
- остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года (п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

Применяя общую систему налогообложения, организация или индивидуальный предприниматель в целях налогового учета используют метод начислений либо кассовый метод.

Если налогоплательщик признавал доходы и расходы методом начислений, то при переходе на УСН ему следует учитывать положения ст. 346.25 НК РФ.

Суммы авансов (предварительной оплаты), полученные налогоплательщиком в период применения общей системы налогообложения, исполнение которых осуществляется после перехода на УСН, включаются в налоговую базу по единому налогу (пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Обратите внимание! Авансы "переходного" периода учитываются при определении предельного размера доходов, ограничивающих право налогоплательщика на применение УСН (20 млн руб., умноженных на коэффициент-дефлятор).

Денежные средства, поступившие после перехода на УСН за товары, отгруженные в период применения общего режима, не включаются в налогооблагаемый доход, поскольку они уже были учтены при исчислении налога на прибыль (пп. 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Такая ситуация может возникнуть в случае заключения договора с отсрочкой платежа.

Суммы предварительной оплаты, которые налогоплательщик перечислил своим контрагентам в период применения общего режима, признаются расходами, осуществленными в период применения УСН, на дату исполнения контрагентом налогоплательщика своих обязательств (пп. 4 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Второй случай, когда "упрощенцы" могут учесть при исчислении единого налога расходы, относящиеся к общему режиму: расходы осуществлены до перехода на УСН, а оплачены уже после этого (пп. 5 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Например, заработная плата, начисленная работникам в период применения общего режима, а выплаченная после перехода на УСН, не включается в состав расходов, учитываемых при исчислении единого налога.

Обратите внимание! При использовании УСН с объектом "доходы минус расходы" учитываются расходы, закрытый перечень которых приведен в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. В целях налогообложения прибыли принимаются любые расходы, соответствующие критериям ст. 252 НК РФ. "Переходные" правила применяются только к расходам, прямо

поименованным в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Поэтому часть расходов, не признанных налогоплательщиком в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ, он вообще не сможет учесть в целях налогообложения.

На дату перехода на УСН (1 января) налогоплательщик должен определить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима (пп. 2 п. 1 ст. 346.25 НК РФ). Указанная стоимость включается в расходы, принимаемые при исчислении единого налога, в порядке, предусмотренном п. п. 3 и 4 ст. 346.16 НК РФ. При этом к основным средствам относится имущество, признаваемое гл. 25 НК РФ амортизируемым.

Остаточная стоимость исчисляется как разница между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основного средства или нематериального актива и суммой начисленной по нему амортизации в налоговом учете.

Организации или индивидуальные предприниматели обязаны восстановить входной НДС по товарам, работам, услугам, имущественным правам, в т.ч. по основным средствам и нематериальным активам, которые будут использоваться в период применения УСН. Сделать это необходимо в последнем налоговом периоде по НДС перед переходом на специальный режим.

При этом по товарам, работам, услугам или имущественным правам налог восстанавливается в полной сумме, а в отношении основных средств и нематериальных активов - пропорционально остаточной (балансовой) стоимости. Поэтому для целей восстановления налога необходимо брать остаточную стоимость объектов, определяемую по правилам бухгалтерского учета. Суммы восстановленного налога учитываются при исчислении налога на прибыль в составе прочих расходов (п. 3 ст. 170 НК РФ).

Пример. ООО "Сигал" с 1 января 2009 г. планирует применять УСН с объектом "доходы минус расходы".

1 ноября 2008 г. оно подало заявление о переходе на упрощенный налоговый режим. На балансе организации числится основное средство, остаточная стоимость которого на 1 января 2009 г. составляет 128 400 руб.

До перехода на упрощенный налоговый режим организация приобрела товары на сумму 236 000 руб., в т.ч. НДС - 36 000 руб. Сумма налога была принята к вычету.

В четвертом квартале 2008 г. бухгалтер ООО "Сигал" должен будет восстановить НДС в размере: 36 000 руб. и $128\,400 \text{ руб.} \times 18\% = 23\,112 \text{ руб.}$

В период применения общего режима организация обязана начислить НДС по расчетной ставке с суммы полученной от покупателя предоплаты (аванса) и выставить ему счет-фактуру на эту сумму (п. 1 ст. 167, п. 3 ст. 168 НК РФ).

Если на дату перехода на УСН у организации имеются не закрытые отгрузкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг) авансы, она может принять к вычету суммы исчисленного с авансов НДС в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода (п. 5 ст. 346.25 НК РФ). Однако для этого необходимо расторгнуть договор с покупателем и вернуть ему сумму аванса.

Таким образом, перед переходом на УСН с общей системы налогообложения налогоплательщик должен восстановить входной НДС, а также он имеет право принять к вычету сумму налога, исчисленную с предварительной оплаты.

Обратите внимание! Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, ведут учет расходов в соответствии с нормами ст. 346.16 НК РФ. В частности, они вправе включить в состав расходов суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), учитываемым в целях налогообложения (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Если "упрощенец" выставит счет-фактуру своему покупателю с выделенной суммой НДС, он будет обязан уплатить данный налог в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

Переход с общей системы налогообложения на УСН с объектом доходы

В соответствии с п. 1 ст. 346.12 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения для уже созданных организаций и индивидуальных предпринимателей возможно только с начала года, следующего за годом, в котором налогоплательщик решает сменить режим налогообложения. Так, организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на упрощенный налоговый режим, должны в срок с 1 по 30 ноября года, предшествующего году перехода на упрощенный режим, подать в налоговый орган заявление о переходе на упрощенный налоговый режим. Форма такого заявления приведена в Приказе МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495.

Если по истечении месячного срока налоговый орган не уведомит организацию или индивидуального предпринимателя о возможности применения УСН, налогоплательщику следует обратиться в налоговый орган, куда было подано указанное заявление, за разъяснением причин (Письмо УМНС России по г. Москве от 05.11.2003 N 21-09/62090).

Налогоплательщика, начавшего применять УСН, не имея уведомления, налоговый орган не вправе привлечь к ответственности за неуплату налогов в соответствии с общим режимом налогообложения (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.03.2007 N А13-4293/2006-28).

Налогоплательщик должен самостоятельно определить объект, в соответствии с которым будет производиться налогообложение его доходов и расходов. Право поменять объект налогообложения, первоначально указанный в заявлении о переходе на УСН, сохраняется за налогоплательщиком до 20 декабря года, предшествующего году перехода на УСН.

"Упрощенцы" признают свои доходы и расходы кассовым методом, т.е. датой получения дохода признается дата фактического поступления денежных средств на расчетные счета или в кассу организации либо индивидуального предпринимателя.

Если до перехода на упрощенный налоговый режим организация или индивидуальный предприниматель использовали кассовый метод признания доходов и расходов в соответствии с положениями ст. 273 НК РФ, то порядок признания доходов в налоговом учете не изменится.

В случае признания доходов и расходов методом начислений налогоплательщику необходимо будет сформировать базу переходного периода. В нее войдут доходы, не учтенные по правилам гл. 25 НК РФ (например, авансы, полученные до перехода на упрощенный режим в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на УСН). Подробнее правила учета таких доходов рассмотрены в предыдущем разделе.

Указанные доходы учитываются при определении предельного размера доходов, дающих налогоплательщику право продолжать применять УСН (Письмо Минфина России от 01.12.2004 N 03-03-02-04/1/66).

Денежные средства, полученные в период применения УСН, не увеличивают налоговую базу по единому налогу, если указанные суммы были учтены при исчислении налога на прибыль организаций (пп. 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

В вышеприведенной норме речь идет о выручке, включенной в состав доходов в период применения общего режима (п. 1 ст. 272 НК РФ). Средства, поступающие после перехода на УСН в оплату этой выручки, дохода, облагаемого единым налогом, не образуют.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, не определяют остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных в период применения общего режима.

Если впоследствии налогоплательщик решит сменить объект налогообложения, то в расходы он будет включать остаточную стоимость указанных основных средств, исчисленную на дату перехода на УСН, а не на дату смены объекта.

Остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы", при изменении объекта не определяется и в расходах не учитывается (п. 4 ст. 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 10.10.2006 N 03-11-02/217).

НДС при переходе на УСН

В соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ применение такого специального налогового режима, как УСН, носит добровольный характер. В силу этого фирма или коммерсант, отвечающие условиям перехода, могут отказаться от использования традиционной системы уплаты налогов.

Смена налогового режима связана с некоторыми особенностями в части налогообложения НДС, о которых мы поговорим далее.

В соответствии с п. 1 ст. 346.12 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения для уже созданных организаций и индивидуальных предпринимателей возможно только с начала года, следующего за годом, в котором хозяйствующий субъект решает сменить режим налогообложения. Так, организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на "упрощенку", должны в срок с 1 по 30 ноября года, предшествующего году перехода, подать в налоговый орган соответствующее заявление. Заявление подается по форме, утвержденной Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 "Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения". После чего налоговики должны уведомить фирму или коммерсанта о возможности применения упрощенной системы налогообложения.

Если по истечении месячного срока налоговый орган не уведомит организацию или индивидуального предпринимателя о возможности применения УСН на основании ранее поданного ими заявления о переходе на упрощенный налоговый режим, налогоплательщику нужно обратиться в налоговую инспекцию за разъяснениями причин, по которым уведомление налогового органа не поступило в организацию или к индивидуальному предпринимателю. Именно так рекомендуют поступать налоговые органы столицы в Письме УМНС России по г. Москве от 05.11.2003 N 21-09/62090.

Если сроки подачи заявления, установленные ст. 346.12 НК РФ, налогоплательщиком были соблюдены, и фирма или коммерсант, не получивший налоговое уведомление, начинает применять УСН, фискальные органы не вправе привлечь налогоплательщика к ответственности за неуплату налогов в соответствии с общим режимом налогообложения. Аналогичный вывод подтверждается и мнениями судебных органов. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.03.2007 по делу N A13-4293/2006-28.

Итак, для того чтобы перейти на "упрощенку", фирма или индивидуальный предприниматель должны подать заявление. При подаче заявления самостоятельно определяется объект налогообложения, в соответствии с которым будет производиться налогообложение хозяйствующего субъекта. Причем право поменять объект налогообложения, первоначально указанный в заявлении о переходе на упрощенный налоговый режим, сохраняется за налогоплательщиком до 20 декабря года, предшествующего году перехода на УСНО. Такой порядок установлен налоговым

законодательством в отношении подачи необходимых документов для перехода с общей системы налогообложения на упрощенный налоговый режим.

Положения, касающиеся переходных моментов при смене налогового режима, одним из которых является упрощенная система налогообложения, установлены положениями ст. 346.25 НК РФ. Так, при переходе с общей системы налогообложения на упрощенный режим налогоплательщик должен руководствоваться следующими правилами.

1. В соответствии с положениями ст. 346.25 НК РФ налогоплательщик при переходе на упрощенный налоговый режим может принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные им в бюджет с сумм предварительной оплаты (авансов) в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг. Данные суммы подлежат вычету в последнем налоговом периоде по НДС, предшествующем переходу на упрощенный налоговый режим.

Однако, чтобы воспользоваться данным правом, налогоплательщик должен документально подтвердить факт возврата суммы налога своему поставщику. Иначе говоря, гл. 26.2 НК РФ требует возврата не всей суммы полученной предварительной оплаты партнеру, а только ее части, приходящейся на НДС.

Вместе с тем нормы гл. 21 НК РФ ставят право вычета НДС в такой ситуации в зависимость от факта изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

О том, что возвращать контрагенту необходимо всю сумму предварительной оплаты (авансового платежа), указывает и налоговая декларация по НДС, утвержденная Приказом Минфина России от 07.11.2006 N 136н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения". При этом налогоплательщик должен сделать соответствующие корректирующие записи в книге покупок (порядок отражения аналогичен порядку отражения при возврате товаров).

Чтобы вернуть контрагенту сумму налога, заплаченного в бюджет с полученного аванса по договору, исполнение которого будет осуществляться в период применения "упрощенки", необходимо заключить дополнительное соглашение, где стоимость товаров (работ, услуг) будет уменьшена на сумму налога.

Рассмотрим конкретный пример принятия к вычету суммы НДС с полученной предварительной оплаты при переходе на упрощенный налоговый режим.

Пример. ООО "А" заключило в сентябре с ООО "В" договор купли-продажи товара на сумму 212 400 руб., в т.ч. НДС - 32 400 руб. В сентябре ООО "А" получило 100%-ную предварительную оплату в счет предстоящей поставки товара. По итогам третьего квартала организация "А" заплатила в бюджет сумму налога в размере 32 400 руб.

В 2009 г. организация "А" решает перейти с общей системы налогообложения на упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ. Для этих целей налогоплательщик подал в соответствующие сроки заявление о переходе.

Поскольку товар по договору будет отгружен организации "В" только в январе 2009 г., организации составили дополнительное соглашение к договору, в котором стоимость товаров была уменьшена на сумму 32 400 руб.

Сумма налога в размере 32 400 руб. была возвращена "А" в ноябре 2008 г., и в четвертом квартале 2008 г. организация "А" применила вычет по сумме налога, уплаченного в бюджет с полученного аванса.

2. В соответствии с положениями ст. 170 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий переход на "упрощенку", обязан восстановить суммы НДС, ранее принятые им к вычету по товарам (работам, услугам), в т.ч. по основным средствам и нематериальным активам, которые будут использоваться им в "упрощенной" деятельности. Причем восстановление производится в последнем налоговом периоде по НДС, предшествующем переходу на упрощенный налоговый режим.

Обратите внимание! Суммы НДС по товарам (работам, услугам) восстанавливаются исходя из стоимости приобретения, а по основным средствам и нематериальным активам налог восстанавливается в части, пропорциональной остаточной стоимости, определенной по правилам бухгалтерского учета. На данный факт указал Минфин России в Письмах от 19.08.2008 N 03-03-06/1/469, от 23.10.2007 N 03-07-08/308.

Порядок восстановления НДС, установленный положениями ст. 170 НК РФ, распространяется на случай, когда вся деятельность налогоплательщика переводится с одного режима на другой, что, впрочем, и происходит при переходе с общей системы налогообложения на УСНО.

В целях налогообложения прибыли суммы восстановленного НДС на основании ст. 264 НК РФ относятся в состав прочих расходов налогоплательщика. Однако если после перехода на упрощенный налоговый режим налогоплательщик снова начнет осуществлять операции, облагаемые НДС, данные суммы налога нельзя будет вновь принять к вычету, потому что они уже были учтены в составе налоговой базы по налогу на прибыль. Такая позиция законодателя не раз подтверждалась финансистами в своих разъяснениях. В частности, такой вывод следует из Писем Минфина России от 08.10.2008 N 03-07-07/101, от 20.09.2007 N 03-07-08/270.

Обратите внимание! После перехода на упрощенный налоговый режим организация или индивидуальный предприниматель теряют статус плательщика НДС. Исключением являются лишь операции по ввозу товаров на таможенную территорию России, а также НДС, уплачиваемые в рамках договора простого товарищества, договора доверительного управления имуществом и концессионного соглашения.

Утеря статуса налогоплательщика означает, что "упрощенец" не выставляет своим партнерам счета-фактуры и не предъявляет им сумму налога к оплате. Вместе с тем если в нарушение этого правила "упрощенец" выставит своему контрагенту счет-фактуру с выделенной суммой налога, ему придется уплатить в бюджет сумму налога, на это указывают нормы п. 5 ст. 173 НК РФ.

Рассмотрим порядок расчетов по НДС при переходе на УСНО на конкретном примере.

Пример. ООО "Восток" с 1 января 2009 г. планирует применять упрощенную систему налогообложения с объектом "доходы". Для этих целей 1 ноября 2008 г. организация подала заявление в налоговую инспекцию о переходе на УСН. На 1 января 2009 г. на балансе организации числится основное средство, остаточная стоимость которого составляет 36 900 руб., а также товары стоимостью 118 000 руб., в т.ч. НДС - 18 000 руб.

Поэтому в четвертом квартале 2008 г. бухгалтер ООО "Восток" восстановил сумму налога на добавленную стоимость в размере 18 000 руб. в части товаров и $36\,900 \times 18\% = 6642$ руб. в части основного средства. Общая сумма восстановленного налога составила 24 642 руб.

Как видно из результатов примера, переход на упрощенный налоговый режим может оказаться весьма накладным для организации или индивидуального предпринимателя.

В соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ налогоплательщик при переходе на упрощенный налоговый режим с общей системы налогообложения вправе самостоятельно выбрать один из двух объектов налогообложения: доходы или доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Если при переходе на упрощенный налоговый режим налогоплательщик выберет объект "доходы, уменьшенные на величину расходов",

плательщик единого налога вправе учитывать в составе расходной части сумму входного налога на добавленную стоимость. При этом возникает вопрос: в каком порядке следует учитывать данные суммы налога? В соответствии с действующим законодательством по НДС суммы входного налога у лиц, не являющихся налогоплательщиком НДС, учитываются в стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг), на это указывают нормы п. 2 ст. 170 НК РФ.

Однако нормы гл. 26.2 НК РФ предусматривают собственный порядок учета затрат, относящихся на расходы, учитываемые при формировании налоговой базы, установленный ст. 346.17 НК РФ.

Обратите внимание! Несмотря на то что в соответствии с положениями ст. 346.11 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенный налоговый режим, не признаются налогоплательщиками НДС, если у "спецрежимника" возникают обязанности налогового агента по НДС, то "упрощенец" обязан исчислить, удержать у налогоплательщика и перечислить в бюджет соответствующую сумму налога.

На это прямо указано в ст. 346.11 НК РФ, аналогичная норма продублирована в п. 2 ст. 161 НК РФ.

При этом "упрощенец" - налоговый агент на основании п. 5 ст. 174 НК РФ должен подать налоговую декларацию по НДС.

Переход на УСН с ЕСХН

Причинами такого перехода может стать, например, расширение сферы деятельности фирмы или коммерсанта, предполагающее снижение доли доходов от реализации сельскохозяйственной продукции.

Переход с ЕСХН на упрощенный режим налогообложения возможен только в добровольном порядке, поскольку при потере права на применение ЕСХН его налогоплательщик автоматически считается переведенным на общий режим налогообложения. До 1 января 2007 г. переход с системы ЕСХН на упрощенный режим налогообложения был вообще невозможен, поскольку в НК РФ отсутствовали положения, позволяющие осуществлять такую смену налоговых режимов. Разъяснения по этому поводу давали специалисты Министерства финансов РФ в Письме от 29.06.2006 N 03-11-04/1/10.

Пункт 3 ст. 346.3 НК РФ запрещает организациям и индивидуальным предпринимателям, уплачивающим ЕСХН, менять налоговый режим до окончания налогового периода, которым в соответствии с нормами ст. 346.7 НК РФ является календарный год. Это в полной мере относится и к переходу на "упрощенку". Следовательно, перейти на УСН плательщик ЕСХН вправе только с начала следующего календарного года. При этом плательщик ЕСХН, принявший решение о переходе, должен уведомить свой налоговый орган о смене режима, причем это необходимо сделать не позднее 15 января года, в котором предполагается перейти на УСНО.

Обратите внимание! Если плательщик ЕСХН утрачивает право на уплату ЕСХН (например, доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции по итогам налогового периода составила менее 70%), он обязан сообщить в налоговый орган о смене режима налогообложения (о переходе на общий режим налогообложения) не позднее 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода. В налоговый орган должно быть направлено сообщение. Если же смена режима осуществляется в добровольном порядке, в налоговый орган необходимо направить уведомление.

Для плательщиков единого сельскохозяйственного налога нормами гл. 26.2 НК РФ не предусмотрен особый переход на упрощенный налоговый режим. Это означает, что в

соответствии с положениями ст. 346.13 организация или индивидуальный предприниматель - плательщики ЕСХН должны подать в срок с 1 по 30 ноября года, предшествующего году применения упрощенной системы налогообложения, заявление о переходе в соответствии с нормами гл. 26.2.

При переходе на УСН деятельность налогоплательщика должна соответствовать критериям, установленным положениями ст. 346.13 НК РФ. Это означает, что за девять месяцев года, предшествующего году перехода на "упрощенку", величина доходов налогоплательщика не должна превышать 15 млн руб., скорректированных на коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен.

На 2009 г. значение коэффициента-дефлятора составляет 1,538, в силу чего предельная величина размера доходов, ограничивающих право перехода на "упрощенку", сегодня составляет 23 070 000 руб.

Более того, помимо доходного ограничения сельскохозяйственный производитель, решивший сменить налоговый режим, должен отвечать и иным критериям, установленным для применения упрощенной системы налогообложения. К ним, в частности, относятся среднесписочная численность сотрудников организации за отчетный (налоговый) период, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов и прочие критерии. Из всех ограничений, относящихся к применению упрощенной системы налогообложения, для плательщиков - индивидуальных предпринимателей является обязательным лишь один - ограничение численности сотрудников.

Совмещение УСН и ЕСХН невозможно, запрет на это установлен как в гл. 26.1, так и в гл. 26.2 НК РФ.

При переходе с ЕСХН на "упрощенку" налоговое законодательство не предусматривает особых переходных моментов. Исключение касается лишь порядка определения остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов. В данном случае остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется как разница между остаточной стоимостью и расходами на приобретение данных активов, которые были признаны в налоговом учете в период применения системы ЕСХН.

В соответствии с положениями ст. 346.5 НК РФ расходы на основные средства и нематериальные активы, приобретенные до перехода на систему ЕСХН, принимаются в налоговом учете сельскохозяйственного производителя в следующем порядке:

1) в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение первого календарного года применения системы ЕСХН;

2) в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования - от трех до пятнадцати лет включительно:

- 50% остаточной стоимости - в течение первого календарного года применения ЕСХН;

- 30% остаточной стоимости - в течение второго календарного года применения ЕСХН;

- 20% остаточной стоимости - в течение третьего календарного года применения ЕСХН.

При этом расходы на приобретение (сооружение) основных средств и нематериальных активов в течение налогового периода признаются равными долями.

Как уже отмечалось, перечень расходов, принимаемых к налоговому учету на системе ЕСХН, несколько шире, чем перечень расходов, установленных гл. 26.2 НК РФ. В качестве примера можно привести расходы на страхование. В соответствии с упрощенным налоговым режимом в целях налогового учета могут быть приняты только расходы по обязательному страхованию, расходы на добровольное страхование не учитываются в составе налоговой базы при исчислении единого налога.

Попытки "упрощенцев" включать в налоговую базу расходы по добровольному страхованию своих сотрудников всегда заканчиваются провалом.

Аргументация плательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, обычно сводится к тому, что в соответствии с положениями ст. 346.16 НК РФ расходы на оплату труда сотрудников учитываются в соответствии со ст. 255 Кодекса. В силу этого, по мнению "упрощенца", расходы на добровольное страхование могут быть учтены в пределах лимита в качестве расходов на оплату труда. Однако и Минфин России, и налоговые органы твердо стоят на следующей позиции: нормы гл. 25 НК РФ не являются первостепенными по отношению к упрощенной системе налогообложения. Поэтому налогообложение "упрощенцев" в соответствии с нормами статей, регулирующих порядок налогообложения прибыли организаций, должно происходить лишь в пределах, установленных рамками гл. 26.2 НК РФ. Поскольку перечень расходов в соответствии с положениями ст. 346.16 НК РФ является закрытым, то и признать в налоговом учете данный вид расходов "упрощенец" не вправе.

Однако нормы гл. 26.1 предполагают более широкий перечень расходов на страхование. Так, в соответствии со ст. 346.5 НК РФ перечень расходов на страхование плательщиков ЕСХН включает все виды обязательного страхования, а также расходы на добровольное страхование:

- средств транспорта (в т.ч. арендованного);
- грузов;
- основных средств производственного назначения (в т.ч. арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);
- рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
- товарно-материальных запасов;
- урожая сельскохозяйственных культур и животных;
- ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями.

Поэтому при принятии решения о переходе на упрощенный режим плательщику ЕСХН необходимо решить, в каком порядке он будет осуществлять расходы на страхование - ограничиться перечнем гл. 26.2 НК РФ или будет осуществлять и добровольное страхование, не уменьшая налоговую базу по единому налогу в связи с применением упрощенного налогового режима.

При переходе на УСН расходы, непосредственно относящиеся к производству сельскохозяйственной продукции, могут быть учтены на основании ст. 254 НК РФ в качестве материальных расходов. При этом с 1 января 2009 г. для целей налогообложения "упрощенцев" расходы на приобретение материально-производственных запасов учитываются в составе расходов на дату оплаты.

Как определено ст. 346.25 НК РФ, налогоплательщики, осуществляющие переход с ЕСХН на УСН, должны определить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов на дату такого перехода, т.е. на 1 января года, с которого решено применять упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ.

Нормами гл. 26.2 НК РФ предусмотрено, что при переходе на упрощенный налоговый режим с ЕСХН остаточная стоимость определяется как разница между остаточной стоимостью основных средств и нематериальных активов на дату перехода на ЕСХН и суммой расходов, признанной в учете сельскохозяйственного товаропроизводителя в период применения ЕСХН.

При этом порядок признания расходов по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным) до момента перехода на систему ЕСХН,

аналогичен порядку признания расходов на основные средства и нематериальные активы в соответствии с правилами упрощенной системы.

Обратите внимание! При переходе на УСН бывший плательщик ЕСХН обязан подать налоговую декларацию по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением ЕСХН в общеустановленный срок, т.е. в соответствии с положениями ст. 346.10 НК РФ не позднее 31 марта.

Согласно положениям ст. 346.24 НК РФ "упрощенцы" ведут налоговый учет доходов и расходов в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и Порядок заполнения которой утверждены Приказом Минфина России от 31.12.2008 N 154н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и Порядков их заполнения".

Переход на УСН после реорганизации

В соответствии с положениями ст. 57 ГК РФ существует пять форм реорганизации юридических лиц: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование. В результате проведения реорганизации "старая" фирма может перестать существовать, а на ее месте может появиться одна или несколько организаций. Поэтому возникает вопрос: в каком порядке следует осуществлять налогообложение вновь созданных организаций, если до момента проведения реорганизации они находились на упрощенном режиме налогообложения в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ?

Согласно ст. 57 ГК РФ юридическое лицо считается реорганизованным с момента государственной регистрации вновь созданных в процессе реорганизации юридических лиц. Исключение составляет лишь такая форма реорганизации, как присоединение, при которой "старая" компания считается реорганизованной с момента внесения записи в государственный реестр о прекращении деятельности присоединившегося юридического лица. Иначе говоря, реорганизованная компания, присоединившая к себе другую фирму, не теряет право на применение упрощенной системы налогообложения. При этом не имеет значения, какую систему налогообложения применяло присоединившееся юридическое лицо.

При присоединении активы и обязательства компании переходят к организации, применяющей упрощенный налоговый режим согласно нормам ст. 58 ГК РФ, по передаточному акту.

Положения гл. 26.2 НК РФ, регулирующие упрощенный режим налогообложения, не содержат особого порядка применения УСН при проведении реорганизации, касающегося не только самого перехода, но и учета активов и обязательств, переходящих к вновь созданному юридическому лицу в порядке правопреемства.

Минфин России в Письме от 09.11.2006 N 03-11-04/2/233 разъяснил, что на организации, созданные в результате реорганизации, распространяется общий порядок применения упрощенной системы налогообложения, установленный положениями ст. 346.13 НК РФ, т.е. применяется тот же порядок, что и на вновь созданные организации.

При этом, как указали налоговые органы в Письме от 04.10.2006 N ГВ-6-02/982@, организация, созданная в результате реорганизации, вправе в пятидневный срок подать заявление о переходе на упрощенный налоговый режим в соответствии с гл. 26.2 НК РФ при условии, что она не относится к экономическим субъектам, для которых применение упрощенной системы налогообложения запрещено нормами п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Получается, что в соответствии с позицией финансового ведомства, изложенной в Письме от 17.08.2006 N 03-11-02/180, к организации, созданной в результате реорганизации, не может перейти право применения упрощенной системы налогообложения в порядке правопреемства.

Однако судебные органы придерживаются противоположной точки зрения: к фирме, созданной в результате реорганизации, переходит право применения упрощенной системы налогообложения. При этом заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения таким налогоплательщикам подавать не требуется. Примером такой позиции арбитров могут считаться Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.07.2008 N A33-1638/08-Ф02-2803/08 по делу N A33-1638/08, Уральского округа от 05.06.2008 N Ф09-4028/08-СЗ по делу N А76-6966/2007, Центрального округа от 27.12.2006 по делу N А09-3921/06-20. Свою позицию судебные органы основывают на том, что при реорганизации юридического лица все его активы и обязательства переходят к новому юридическому лицу в порядке универсального правопреемства, т.е. абсолютно все права и обязанности, в т.ч. право применения упрощенной системы налогообложения в соответствии с гл. 26.2 НК РФ.

О том, что организация-правопреемник, применяющая упрощенный налоговый режим, обязана исполнять обязанности присоединенных юридических лиц по уплате налогов и штрафов, говорится и в Письме Минфина России от 13.04.2007 N 03-11-04/2/101. Однако согласно некоторым судебным решениям реорганизованное лицо не вправе применять упрощенный налоговый режим в порядке правопреемства без подачи соответствующего заявления.

Таким образом, вопросы применения упрощенной системы налогообложения при проведении реорганизационных мероприятий остаются нерешенными в действующем налоговом законодательстве, и если у вас возникает подобная ситуация, то наилучшим вариантом действий будет тот, который сложился именно в вашем регионе согласно практике рассмотрения данного вопроса в суде.

Неоднозначна позиция налогового законодательства и в отношении права применения УСН, если до момента реорганизации компания применяла общий режим налогообложения. Как указал Минфин России в Письме от 22.05.2006 N 03-11-04/2/115, преобразованная организация, до момента реорганизации применявшая общий режим налогообложения, вправе перейти на УСН лишь с начала года, следующего за годом, в котором была проведена реорганизация. Такой вывод финансовое ведомство основывает на правопреемстве общего режима налогообложения реорганизованной организации. Данная позиция прямо противоположна ранее изложенной точке зрения Минфина России, в соответствии с которой на созданные в результате реорганизации организации не распространяется право правопреемства упрощенной системы налогообложения. Это, впрочем, еще раз доказывает неоднозначность данной проблемы в налоговом законодательстве. Исходя из данной трактовки, получается, что по окончании года, в котором была проведена реорганизация, организация должна подать заявление о переходе на упрощенный налоговый режим в соответствии с гл. 26.2 НК РФ при соблюдении условий, указанных в положениях ст. 346.12 НК РФ, в срок с 1 по 30 ноября.

Обратите внимание! Помимо проблемы обоснованности правопреемства в отношении права применять УСН, необходимо помнить: в случаях проведения реорганизации в форме присоединения, слияния увеличиваются активы организации, а именно стоимость основных средств и нематериальных активов, а также численность работников. Это означает, что в результате реорганизации фирма может вообще потерять право на применение упрощенной системы налогообложения в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ.

В соответствии с положениями ст. 50 НК РФ при реорганизации юридического лица в форме выделения из его состава нескольких юридических лиц у последних не возникает обязанности по уплате налогов и сборов, а также штрафов и пеней по налоговым обязательствам реорганизованного лица. В остальных случаях право правопреемства налоговых обязательств сохраняется. При этом, если в соответствии с налоговым законодательством правопреемниками являются несколько юридических лиц (например, при разделении организации), доля участия каждого вновь созданного юридического лица определяется в соответствии с разделительным балансом.

Организациям, применяющим УСН, Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" позволяет не вести бухгалтерский учет и не представлять бухгалтерскую отчетность в полном объеме. Они в обязательном порядке ведут лишь бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов. Однако при проведении реорганизации в формах, требующих составления разделительного баланса, им придется его составить, поскольку гражданское законодательство отдельно не предусматривает порядок проведения реорганизации для юридических лиц, применяющих упрощенный налоговый режим.

Касаясь вопросов реорганизации и порядка применения УСН при ее проведении, необходимо отметить еще несколько важных особенностей, касающихся налогового учета данных юридических лиц.

Согласно положениям ст. 346.18 НК РФ организация, созданная в результате реорганизации, вправе учесть в составе налоговой базы суммы убытка, полученные компанией до момента реорганизации. Иначе говоря, новая организация получает право правопреемства, распространяющееся на учет убытков. Если данным правом обладают несколько юридических лиц, признание убытков будет происходить в соответствии с разделительным балансом реорганизованной организации.

Можно воспользоваться и правом перенесения убытков. Правда, это касается лишь фирм-правопреемников, применяющих УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов". Данное положение прямо следует из налогового законодательства.

По мнению финансового ведомства, основные средства и нематериальные активы, переданные при проведении реорганизации, не могут быть признаны в качестве расходов организации, применяющей УСН, уменьшающих налоговую базу, поскольку не оплачены налогоплательщиком и получены в порядке правопреемства.

Как уже отмечалось, гл. 26.2 НК РФ не предусмотрен особый порядок применения упрощенной системы налогообложения при проведении реорганизации юридического лица. Минфин России в Письме от 04.10.2002 N 04-00-11 указал, что в данном случае может быть применен порядок налогообложения, установленный ст. 277 НК РФ. В соответствии с нормами данной статьи при проведении реорганизации не возникает налогооблагаемый доход. Более того, по мнению финансистов, при проведении процедур реорганизации фирмы, применяющие упрощенный налоговый режим, вправе использовать положения гл. 25 НК РФ, регулирующие данный вопрос.

Переход с объекта "доходы минус расходы" на объект "доходы"

Согласно гл. 26.2 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели - "упрощенцы" вправе применять один из двух объектов налогообложения: либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Выбор объекта налогообложения "спецрежимник" осуществляет самостоятельно. Однако случается, что в процессе ведения хозяйственной деятельности у "упрощенца" возникает необходимость смены объекта налогообложения.

Напомним, фирма или индивидуальный предприниматель, решившие перейти на "упрощенку", должны подать в налоговый орган заявление о переходе, причем сделать это

нужно в срок с 1 по 30 ноября года, предшествующего году начала применения упрощенной системы налогообложения. В соответствии с положениями ст. 346.14 НК РФ выбор объекта налогообложения осуществляется в момент подачи заявления о переходе на упрощенный налоговый режим.

Если после подачи заявления организация и индивидуальный предприниматель решат изменить объект налогообложения, им необходимо известить об этом налоговый орган не позднее 20 декабря года, предшествующего году перехода на упрощенную систему налогообложения.

Форма заявления о переходе на УСН утверждена Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 "Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения". Уведомление же о смене объекта налогообложения утвержденной формы не имеет. Поэтому налогоплательщик вправе представить указанное уведомление в налоговый орган в произвольной форме.

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие переход с иных режимов налогообложения на упрощенный налоговый режим, вправе после подачи соответствующего заявления представить в налоговый орган уведомление о смене объекта налогообложения еще до момента начала предпринимательской деятельности на УСН.

Обратите внимание! Для вновь созданных организаций и индивидуальных предпринимателей такая возможность не предусмотрена, поскольку при подаче заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе они считаются перешедшими на упрощенный налоговый режим с даты регистрации в качестве налогоплательщика.

Возможность ежегодной смены объекта налогообложения "упрощенцы" получили лишь с 1 января 2009 г. До указанной даты поменять объект налогообложения, выбранный при начале применения УСН, можно было только по истечении трех лет применения "упрощенки".

"Налоговые" изменения гл. 26.2 НК РФ, касающиеся смены объекта налогообложения, распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г., а это означает, что уже с 1 января 2009 г. организации и индивидуальные предприниматели вправе изменить свой объект налогообложения (при условии, что соответствующее заявление ими было подано в налоговую инспекцию до 20 декабря 2008 г.).

При этом положения ст. 346.14 НК РФ четко указывают: менять объект налогообложения плательщики единого налога в течение года не вправе. Значит, организации и индивидуальные предприниматели, созданные в течение года и перешедшие на упрощенный режим налогообложения с момента постановки на налоговый учет, смогут изменить объект налогообложения уже с 1 января следующего года.

Таким образом, с внесением указанных поправок процедура смены объекта налогообложения значительно упростилась. Однако не все налогоплательщики вправе самостоятельно осуществлять выбор объекта налогообложения. В соответствии с положениями п. 3 ст. 346.14 НК РФ налогоплательщики - участники договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом обязаны применять объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов". В противном случае налоговое законодательство запрещает указанным налогоплательщикам участвовать в данных договорах. На данный факт указал Минфин России в Письме от 17.12.2008 N 03-11-04/2/196.

Плательщики единого налога при УСНО независимо от выбранного объекта налогообложения в целях налогового учета применяют кассовый метод признания доходов и расходов. На данное положение указывают нормы ст. 346.17 НК РФ. Это

означает, что порядок учета доходов при смене объекта налогообложения с доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов, на объект "доходы" не изменится. Более того, положения налогового законодательства Российской Федерации не содержат особых требований учета при смене объекта налогообложения "доходы минус расходы" на объект "доходы".

Плательщики единого налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения учитывают доходы в соответствии с положениями ст. 346.15 НК РФ, нормы которой во многом ссылаются на нормы гл. 25 НК РФ. Так, доходы плательщика единого налога формируются за счет доходов от реализации, предусмотренных ст. 249 НК РФ, и внереализационных доходов, указанных в ст. 250 Кодекса. Как и в случае с плательщиками налога на прибыль организаций, плательщики единого налога в связи с применением УСН учитывают при налогообложении доходы, полученные в соответствии с положениями ст. 251 НК РФ.

Таким образом, при смене объекта налогообложения "доходы минус расходы" на объект "доходы" "упрощенцы" продолжают учитывать доходы в том же порядке, однако право учета расходов на них больше не распространяется. Единственной статьей расходов, на которую может быть уменьшена сумма налога, являются уплаченные взносы на обязательное пенсионное страхование и выплаченные пособия по временной нетрудоспособности в соответствии с положениями ст. 346.21 НК РФ. При этом, как указал Минфин России в Письме от 15.01.2007 N 03-11-04/2/6, при переходе с объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов" на объект налогообложения "доходы" плательщики единого налога вправе учесть при исчислении налога суммы взносов на обязательное пенсионное страхование, а также пособий по временной нетрудоспособности, начисленные в период применения объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов", выплаченные в период применения специального режима с объектом налогообложения "доходы".

При возврате на прежний объект налогообложения организация или индивидуальный предприниматель смогут учесть в качестве расходов убытки прошлых лет, если с момента их получения прошло не более десяти лет. Данное положение относится только к убыткам, полученным в период применения УСН с объектом "доходы минус расходы". Расходы, понесенные в период применения УСН с объектом "доходы", не смогут уменьшить налоговую базу при возврате на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов". Об этом прямо говорится в п. 4 ст. 346.17 НК РФ.

Налоговое законодательство не содержит требование о восстановлении стоимости основных средств, приобретенных и полностью списанных в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" при переходе на иной объект налогообложения. На данный факт указал и Минфин России в Письме от 19.03.2008 N 03-11-04/2/54.

Переход с объекта "доходы" на объект "доходы минус расходы"

Как уже отмечалось, выбор объекта налогообложения при использовании УСН происходит в момент начала ее применения. При этом компания или индивидуальный предприниматель, желающие перейти на специальный налоговый режим с начала следующего года, должны подать в налоговые органы соответствующее заявление. Причем сделать это нужно в сроки, отведенные законом, - с 1 по 30 ноября года, предшествующего году, в котором налогоплательщик планирует начать применение упрощенной системы налогообложения.

В заявлении хозяйствующий субъект самостоятельно выбирает и указывает объект налогообложения, в соответствии с которым будет происходить налогообложение его предпринимательской деятельности.

Причем если до начала налогового периода организация или индивидуальный предприниматель решат изменить изначально указанный в заявлении объект налогообложения, они обязаны сообщить об этом в налоговый орган не позднее 20 декабря года, предшествующего году начала применения упрощенной системы налогообложения. На данный факт указывают положения ст. 346.13 НК РФ.

Форма заявления при переходе на упрощенный налоговый режим носит рекомендательный характер и утверждена Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 "Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения". При этом положениями гл. 26.2 НК РФ не предусмотрена специальная форма уведомления, которое должно быть представлено в налоговый орган при смене объекта налогообложения. Это означает, что в принципе налогоплательщик вправе уведомить налоговиков о смене объекта налогообложения в произвольной форме.

Для вновь созданных организаций и зарегистрированных индивидуальных предпринимателей смена объекта налогообложения до момента начала предпринимательской деятельности не предусмотрена. В соответствии с положениями ст. 346.13 НК РФ указанные субъекты считаются применяющими упрощенный режим налогообложения с момента постановки на налоговый учет, если в пятидневный срок после даты постановки на учет в качестве налогоплательщика они подали соответствующее заявление о переходе на упрощенный налоговый режим. Согласно положениям п. 6 ст. 6.1 НК РФ в данном случае имеются в виду рабочие дни.

Обратите внимание! Непредставление заявления в налоговый орган в пятидневный срок или неподача его вовсе не являются основанием для отказа фискальными органами в применении упрощенной системы налогообложения. Однако не исключено, что право применение "упрощенки" в такой ситуации налогоплательщику придется отстаивать в суде.

О том, что переход на УСНО носит добровольный и уведомительный характер и что нарушение п. 2 ст. 346.13 НК РФ не является основанием для отказа в применении упрощенной системы налогообложения, заявил Высший Арбитражный Суд РФ в Определении от 17.07.2008 N 9104/08 по делу N А40-36538/07-108-184.

Положения ст. 346.14 НК РФ дают налогоплательщикам право менять объект налогообложения ежегодно, вне зависимости от "стажа" применения УСН. Однако это справедливо лишь с 1 января 2009 г. - до указанной даты сменить объект налогообложения можно было не ранее трех лет с момента начала применения УСН. Такая позиция закона накладывала на "упрощенцев" жесткое ограничение и создавала неоднозначность толкования правовых норм, особенно для налогоплательщиков, начавших применять упрощенный налоговый режим в течение календарного года.

Внесенные поправки значительно упростили процедуру смены объекта налогообложения. Более того, новые правила смены объекта распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г., а это означает, что уже с 1 января 2009 г. организации и индивидуальные предприниматели, начавшие применять упрощенную систему налогообложения и успевшие уведомить о смене объекта налоговые органы до 20 декабря 2008 г., в 2009 г. смогут изменить объект налогообложения.

Обратите внимание! Право свободного выбора объекта налогообложения в связи с применением упрощенной системы налогообложения распространяется не на все категории налогоплательщиков. Так, в соответствии с положениями п. 3 ст. 346.14 НК РФ участники договора о совместной деятельности, а также договоров доверительного

управления имуществом обязаны применять объект налогообложения "доходы минус расходы".

В противном случае указанные категории "упрощенцев" должны либо прекратить свое участие в указанных договорах, либо производить налогообложение в соответствии с общей системой налогообложения.

Итак, рассмотрим переход с объекта налогообложения "доходы" на объект налогообложения "доходы минус расходы". Положения гл. 26.2 НК РФ не предусматривают особый порядок учета доходов и расходов при смене объекта налогообложения. Однако в случае смены объекта налогообложения "доходы" на объект "доходы минус расходы" налогоплательщики на основании п. 4 ст. 346.17 НК РФ не вправе учесть расходы, понесенные в период применения УСНО с объектом налогообложения "доходы", в составе налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы".

Например, как указал Минфин России в Письме от 22.04.2008 N 03-11-04/2/75, налогоплательщик, сменивший объект налогообложения с доходов на доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, не вправе учесть в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, заработную плату, а также взносы на обязательное пенсионное страхование, начисленные в период применения упрощенного режима с объектом налогообложения "доходы", выплаченные в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы минус расходы". Анализируя позицию законодателя и финансового ведомства по данному вопросу, можно говорить: в данном случае происходит нарушение кассового метода признания доходов и расходов в налоговом учете плательщика единого налога, поскольку положения п. 4 ст. 346.17 НК РФ прямо указывают на действие принципа начисления.

В соответствии с Письмом Минфина России от 15.01.2007 N 03-11-04/2/6, если плательщик единого налога осуществляет обратный переход, т.е. с объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов, на объект налогообложения "доходы", такая возможность допустима: налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога на величину уплаченных страховых взносов в период применения упрощенного режима с объектом налогообложения "доходы", но начисленных в период применения объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов".

Согласно п. 4 ст. 346.17 НК РФ, а также Письму ФНС России от 28.11.2007 N СК-6-02/912@ на дату перехода с объекта налогообложения "доходы" на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов" остаточная стоимость приобретенных в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы" не определяется. Аналогичное правило действует и в отношении нематериальных активов.

Обратите внимание! До 1 января 2008 г. плательщики единого налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения при смене объекта налогообложения с доходов на доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, могли определять остаточную стоимость основных средств на дату перехода по правилам бухгалтерского учета. Пункт 4 ст. 346.17 НК РФ запретил налогоплательщикам определять остаточную стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы", при переходе на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов".

Поэтому, если организация или индивидуальный предприниматель заранее планируют перейти со следующего года с одного объекта налогообложения на другой, им

следует повременить с оплатой и вводом в эксплуатацию основных средств. Однако и в этом случае могут возникнуть спорные ситуации с налоговыми органами, поскольку, как уже отмечалось, расходы, относящиеся (а не оплаченные) к периоду применения упрощенного режима с объектом налогообложения "доходы", не уменьшают налоговую базу по единому налогу, уплачиваемому в связи применением специального режима с объектом "доходы минус расходы".

Обратите внимание! Не подлежат учету в составе налоговой базы по единому налогу в связи с применением упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы минус расходы" расходы на приобретение объекта недвижимого имущества в период применения объекта налогообложения "доходы" в случае его реализации в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". Такую точку зрения озвучил Минфин России в Письмах от 09.04.2008 N 03-11-04/2/69, от 01.02.2008 N 03-11-04/2/25.

Таким образом, при переходе с объекта налогообложения "доходы" на объект налогообложения "доходы минус расходы" налогоплательщик не вправе учесть в составе налоговой базы расходы, понесенные (относящиеся) в период применения "упрощенки" с объектом налогообложения "доходы". Однако если объект налогообложения менялся неоднократно (например, сначала "доходы минус расходы", затем "доходы", а затем снова "доходы минус расходы"), налогоплательщик вправе учесть в составе налоговой базы убытки прошлых лет, полученные им в период применения УСН с объектом "доходы минус расходы". Порядок признания убытков прошлых лет в налоговом учете плательщика единого налога регулируется положениями п. п. 6 и 7 ст. 346.18 НК РФ.

Переход с объекта "доходы минус расходы" на общую систему налогообложения

В соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ переход на общий режим налогообложения может произойти как в добровольном, так и в обязательном порядке. В соответствии с положениями ст. 346.12 НК РФ применение упрощенной системы налогообложения является добровольным при соблюдении необходимых условий, указанных в ст. ст. 346.12 и 346.13 НК РФ. Данные критерии касаются доходов "упрощенца" за отчетный налоговый период, численности персонала, процентного участия в капитале налогоплательщика других организаций и т.д. При несоответствии данным условиям организация или индивидуальный предприниматель автоматически лишаются права применения упрощенной системы налогообложения, причем с начала квартала, в котором имело место несоответствие указанным критериям.

При этом в соответствии с п. 4 ст. 346.13 НК РФ "спецрежимник", утративший право на применение УСН, обязан исчислить и уплатить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения начиная с квартала, в котором было допущено несоответствие критериям, указанным в ст. ст. 346.12 и 346.13 НК РФ.

Обратите внимание! Организация или индивидуальный предприниматель, утратившие право на применение упрощенной системы налогообложения при уплате налогов в соответствии с общим режимом налогообложения за период (квартал), в котором имели место факты несоответствия критериям применения упрощенной системы, не уплачивают штрафы и пени за несвоевременную уплату авансовых платежей. Налоговые органы также не вправе привлечь их к ответственности за несвоевременное представление налоговой отчетности по данному периоду (расчеты, налоговые декларации).

Если налогоплательщик самостоятельно решает сменить режим налогообложения с упрощенного на общий, он вправе это сделать не ранее следующего календарного года.

Следовательно, сменить режим "упрощенки" на традиционный режим в течение года можно только в случае утраты права на применение УСН. При этом в соответствии с положениями ст. 346.13 НК РФ бывший "упрощенец", утративший право на применение УСН, обязан в срок не позднее 15 календарных дней (15 января) направить (сообщить) в налоговый орган уведомление о смене налогового режима. Примерная форма такого сообщения приведена в Приказе МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 "Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения".

Пунктом 7 ст. 346.13 НК РФ определено: налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через год после того, как он утратил право на ее применение.

Так, если организация с 1 января 2009 г. перешла с упрощенной системы налогообложения на общий режим, вновь применять "упрощенку" она сможет лишь с 1 января 2011 г.

Обратите внимание! Если плательщик единого налога теряет право на применение упрощенной системы налогообложения в течение налогового периода, вновь применять упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ он сможет только с начала года, следующего за годом, в котором истечет срок годичного запрета на применение упрощенной системы налогообложения в соответствии с п. 7 ст. 346.13 НК РФ.

При этом организация или индивидуальный предприниматель для обратного перехода на упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями ст. 346.13 НК РФ в срок с 1 по 30 ноября года, предшествующего году начала применения упрощенного режима, подают заявление о переходе на упрощенный налоговый режим, т.е. процесс возврата на применение упрощенного режима аналогичен началу применения упрощенной системы налогообложения для уже действующих фирм и индивидуальных предпринимателей.

В соответствии со ст. 346.17 НК РФ "упрощенцы" работают по кассовому методу. Напомним, что в соответствии с кассовым методом доходом признается день его фактического поступления на счета либо в кассу организации или индивидуального предпринимателя. Расходы налогоплательщика согласно положениям п. 2 ст. 346.17 НК РФ признаются в особом порядке, однако во всех случаях независимо от способа признания расходов необходимым условием их признания является факт их оплаты.

Таким образом, неоплаченные расходы в общем случае не могут быть признаны в учете упрощенца, применяющего объект налогообложения "доходы минус расходы". Иначе говоря, неоплаченные товары, услуги, работы не могут считаться расходами плательщика, применяющего упрощенный налоговый режим.

В соответствии с положениями ст. 346.25 НК РФ при переходе на общий режим налогообложения, в котором доходы и расходы налогоплательщика признаются по методу начисления, "упрощенец" выполняет следующие правила. Неоплаченные доходы учитываются в составе доходов организации или индивидуального предпринимателя по мере поступления оплаты. Расходы, произведенные плательщиком единого налога в период применения упрощенной системы и так и не оплаченные, учитываются в составе расходов налогоплательщика. При этом данные доходы и расходы учитываются как доходы и расходы месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

Обратите внимание! Минфин России в Письме от 28.01.2009 N 03-11-06/2/8 указал: убыток, образовавшийся в результате переходных правил учета доходов и расходов бывшего "упрощенца", можно будет учесть в составе налоговой базы по налогу на прибыль организаций следующих налоговых периодов в соответствии с положениями ст. 283 НК РФ.

При переходе на общий режим налогообложения организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с требованиями гл. 21 НК РФ становятся плательщиками налога на добавленную стоимость. Это означает, что на них распространяются все права и обязанности, предусмотренные гл. 21 Кодекса. Так, в соответствии с положениями ст. 145 НК РФ бывшие "спецрежимники" могут получить освобождение от уплаты НДС. При этом согласно положениям п. 1 ст. 145 выручка организации или индивидуального предпринимателя за три последовательных календарных месяца не должна превышать в совокупности 2 млн руб. В данном случае сумма выручки не подлежит корректировке на коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен.

Более того, организация или индивидуальный предприниматель, решившие воспользоваться освобождением от уплаты НДС, должны в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем начала применения освобождения, представить в налоговый орган уведомление и необходимые документы, перечень которых закреплен в п. 6 ст. 145 НК РФ. Освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость действует в течение двенадцати месяцев, и в общем случае налогоплательщик НДС не вправе отказаться от освобождения.

Обратите внимание! Если налогоплательщик, использующий освобождение от уплаты НДС, не представит в установленный срок перечень необходимых документов или представит их не в полном объеме, вся сумма НДС за период использования освобождения восстанавливается и вносится в бюджет за счет собственных средств налогоплательщика.

Статус плательщика НДС бывший "упрощенец" приобретает одновременно с потерей права на применение упрощенной системы, т.е. задним числом. Как быть в данном случае?

В такой ситуации возможны два варианта. Если товар отгружается в условиях применения УСН, то с получением денежных средств в рамках общей системы налогообложения НДС не возникает, поскольку на момент возникновения налоговой базы в соответствии с положениями ст. 167 НК РФ хозяйствующий субъект не является плательщиком НДС. Если же отгрузка товара происходит в период применения общей системы налогообложения, у налогоплательщика возникает обязанность уплатить НДС. Однако в первоначальном договоре, заключаемом с контрагентом, бывший "упрощенец" не указывал сумму налога. Поэтому в данном случае можно заключить дополнительное соглашение к договору, в котором необходимо увеличить цену на сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет бывшим "упрощенцем". Более того, бывший "спецрежимник" в силу требований гл. 21 НК РФ обязан выставить счет-фактуру своему контрагенту.

НК РФ запрещает выставлять счета-фактуры в более поздний срок, нежели указан в гл. 21 (не позднее пяти календарных дней с момента отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг)). Поэтому выставить счет-фактуру задним числом, рассчитывая на то, что налог уплатит контрагент, вряд ли удастся.

В соответствии с положениями ст. 346.16 НК РФ суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам плательщиком единого налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения учитываются в целях налогообложения в составе расходов отдельной строкой. При этом учесть входной НДС

можно только после фактической оплаты приобретенных активов, а, например, в отношении товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, - еще и по мере реализации покупателям. В соответствии с положениями ст. 346.25 НК РФ, если до перехода "упрощенец" не учел по каким-либо причинам суммы входного НДС, он вправе принять данный входной налог к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, после перехода на общий режим налогообложения.

Получается, что суммы входного налога на добавленную стоимость бывший "упрощенец" учтет в составе налогового вычета по НДС при условии соответствия требованиям ст. ст. 171 и 172 НК РФ. При этом ни гл. 21, ни гл. 26.2 НК РФ не указывают период, в котором при применении УСН входной НДС может быть учтен при обложении этим налогом. В Письме ФНС России от 24.11.2005 N ММ-6-03/988@ "Об особенностях налогообложения налогом на добавленную стоимость при переходе налогоплательщиков НДС на упрощенную систему налогообложения и на уплату единого налога на вмененный доход и при переходе к общему режиму налогообложения" указано: такой входной НДС можно учесть в составе налогового вычета по НДС с первого налогового периода после перехода с упрощенной системы налогообложения на общий режим.

Пример. Организация ООО "Восток", находящаяся на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", в 2008 г. занимается оптовой торговлей.

5 ноября 2008 г. организация приобрела партию товара на общую сумму 236 000 руб. (в т.ч. НДС - 36 000 руб.). С 1 января 2009 г. организация решила перейти на общий режим.

В декабре организация реализовала часть товара на сумму 60 000 руб., себестоимость реализованных товаров составила 40 000 руб. (сумма входного НДС, приходящая на реализованные товары, составила 7200 руб.). Сумму данного НДС организация учла в составе расходов при исчислении единого налога за 2008 г. После перехода на общий режим налогообложения организация вправе применить вычет по сумме входного налога в размере $36\,000 - 7200 = 28\,800$ руб.

В соответствии с п. 3 ст. 346.25 НК РФ при переходе с упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы минус расходы" организации и индивидуальные предприниматели должны определить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов. При этом если основное средство или нематериальный актив были приобретены в период применения упрощенной системы налогообложения, остаточная стоимость данных активов на момент перехода на общий налоговый режим будет равна нулю. Если же основные средства или нематериальные активы приобретались до момента перехода на упрощенный режим, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов будет определяться как разница между остаточной стоимостью, определенной на момент перехода на упрощенный налоговый режим, и расходами, признанными в учете "упрощенца" за период применения упрощенного режима в соответствии с п. 3 ст. 346.17 на приобретение (сооружение) объектов основных средств и нематериальных активов.

Переход с объекта "доходы" на общую систему налогообложения

Рассмотрим особенности перехода с упрощенной системы налогообложения с объектом "доходы" на традиционный режим уплаты налогов.

Как уже было отмечено, в силу п. 6 ст. 346.13 НК РФ переход с упрощенной системы налогообложения на общий налоговый режим можно осуществить только с начала календарного года. При этом необходимо не позднее 15 января года, с которого осуществляется такой переход, уведомить о смене налогового режима свой налоговый орган.

Переход на общий режим налогообложения с упрощенной системы может быть осуществлен и в автоматическом порядке. В соответствии с положениями п. 4 ст. 346.13 НК РФ, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысят предельно допустимый размер (20 млн руб., скорректированные на коэффициент-дефлятор), "упрощенец" утрачивает право на применение УСН с начала квартала, в котором произошло указанное превышение. Так как коэффициент-дефлятор в текущем году составляет 1,538, предельно возможный доход "упрощенца" в 2009 г. составляет 30 760 000 руб. Аналогичный порядок распространяется и на несоответствие "упрощенца" иным критериям, перечисленным в ст. 346.12 НК РФ.

В таких случаях налогоплательщик считается применяющим общий режим налогообложения с начала квартала, в котором произошло нарушение требований гл. 26.2 НК РФ. Это означает, что бывший "упрощенец" должен исчислить и уплатить в бюджет налоги в соответствии с общим режимом в порядке для вновь созданных организаций. Утешает одно: в этой ситуации законодатель освободил "упрощенца", утратившего право на применение УСН, от пеней и штрафов за несвоевременную оплату ежемесячных авансовых платежей в течение квартала, в каком налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения.

Рассмотрим порядок исчисления налогов в соответствии с общим режимом налогообложения при утрате права на применение упрощенного налогового режима на конкретном примере.

Пример. ООО "Восток" занимается оказанием аудиторских услуг. Фирма находится на упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения "доходы".

13 марта 2009 г. сумма доходов налогоплательщика превысила 30 760 000 руб. и составила 47 800 000 руб. Следовательно, с 1 января 2009 г. ООО "Восток" считается утратившим право на применение УСН и перешедшим на общий режим налогообложения. 10 марта 2009 г. ООО "Восток" заключило договор об оказании услуг по восстановлению бухгалтерского учета за четвертого квартал 2008 г. с ООО "Лотос корт" на условиях 100%-ной предоплаты. Сумма по договору составила 30 000 руб. Акт об оказании услуг был подписан 20 марта 2009 г.

Так, ООО "Восток" в учете должно будет сделать следующие проводки:

10 марта 2009 г.:

Д-т 51 К-т 62-2 - 30 000 руб. - отражена сумма предварительной оплаты, поступившей на расчетный счет ООО "Восток".

20 марта 2009 г.:

Д-т 62-1 К-т 90-1 - 30 000 руб. - отражена сумма выручки от оказания услуг;

Д-т 91-2 К-т 68-2 - 4576 руб. - начислен НДС;

Д-т 62-2 К-т 62-1 - 30 000 руб. - зачтена сумма предварительной оплаты.

В данном случае уплата налога происходит за счет собственных средств организации, потерявшей право на применение упрощенного налогового режима.

В соответствии с Письмом ФНС России от 08.02.2007 N ММ-6-03/95@ организация, потерявшая право на применение упрощенной системы налогообложения, не вправе выставить счет-фактуру задним числом своему контрагенту. Стороны могут заключить дополнительное соглашение к договору, включив в стоимость товаров, работ, услуг сумму налога на добавленную стоимость.

Перейдя с упрощенной системы налогообложения, налогоплательщик вправе вернуться к ее применению не ранее чем через год.

Добровольно отказаться от применения УСН фирма или коммерсант могут только с начала следующего календарного года, т.к. менять режим налогообложения в добровольном порядке в течение налогового периода по единому налогу налоговым законодательством запрещено.

В соответствии с п. 2 ст. 346.25 НК РФ организация или индивидуальный предприниматель, применявшие УСН с объектом налогообложения "доходы", при переходе на общий режим налогообложения с использованием метода начислений учитывают в составе доходов сумму выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения упрощенной системы налогообложения, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления. Указанные доходы в соответствии с положениями ст. 346.25 НК РФ признаются доходами месяца перехода на общий режим налогообложения.

Обратите внимание! Минфин России в Письме от 29.01.2009 N 03-11-06/2/12 указал: плательщики, перешедшие на общий режим налогообложения, которые до перехода применяли объект "доходы", не вправе учесть в составе расходов погашение задолженности в счет произведенных расходов в период применения упрощенного налогового режима. К таким расходам, в частности, могут относиться расходы на заработную плату, взносы на обязательное пенсионное страхование, страховые взносы от несчастных случаев на производстве, суммы процентов по долговым обязательствам, кредиторская задолженность бывшего "упрощенца".

Позиция финансового ведомства не совсем справедлива, поскольку непосредственно сами положения ст. 346.25 НК РФ, регулирующие переходные моменты при смене режимов налогообложения, не указывают на то, что учитывать в составе расходов затраты, относящиеся к упрощенной системе налогообложения, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль могут только организации, применявшие объект налогообложения "доходы минус расходы".

При переходе на общий налоговый режим организации и индивидуальные предприниматели, применявшие упрощенный налоговый режим с объектом налогообложения "доходы", должны определить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов.

В соответствии с п. 3 ст. 346.25 НК РФ остаточная стоимость основных средств определяется вне зависимости от применяемого объекта налогообложения. Данная норма действует с 2008 г. На это Минфин России указал в Письме от 13.11.2007 N 03-11-02/266.

Получается, что организации и индивидуальные предприниматели, применявшие упрощенный налоговый режим на объекте "доходы", должны уменьшать остаточную стоимость основных средств, приобретенных до момента применения упрощенного налогового режима, на суммы расходов, не признанных в налоговом учете в целях исчисления суммы единого налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Если же основные средства и нематериальные активы приобретались таким налогоплательщиком в период применения специального режима, то остаточная стоимость основных средств приравнивается к нулю.

При этом в Письме от 29.12.2008 N 03-11-04/2/205 отмечается, что остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов у организаций и индивидуальных предпринимателей, применявших упрощенный налоговый режим с объектом налогообложения "доходы", при переходе на общий режим налогообложения не определяется.

Таким образом, анализируя поправки, внесенные в налоговое законодательство с 1 января 2009 г., можно сделать вывод: положения гл. 26.2 НК РФ, определяющие порядок расчет остаточной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, не ставятся в зависимость от ранее применяемого объекта налогообложения.

Итак, по мнению Минфина России, при переходе на общий режим налогообложения с УСН с объектом "доходы" остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не определяется. В отличие от Минфина налоговые органы считают, что в данном

случае остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов должна определяться по правилам бухгалтерского учета (см. Письме УФНС России по г. Москве от 14.10.2008 N 18-11/096328).

Напомним, в соответствии с п. 4 ст. 346.25 НК РФ индивидуальные предприниматели, осуществляющие переход с упрощенной системы налогообложения с объектом обложения "доходы" на общий режим налогообложения, выполняют те же правила, что и организации - бывшие плательщики единого налога.

Таким образом, при осуществлении перехода с упрощенной системы налогообложения на доходы на общий режим с методом начисления налогоплательщики могут столкнуться с определенными трудностями и вопросами, которые на сегодняшний день не решены даже в самом налоговом законодательстве. При переходе на общий режим с кассовым методом в соответствии с положениями ст. 273 НК РФ порядок признания доходов и расходов не изменится. Сложности могут возникнуть только с определением остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов. Однако, для того чтобы воспользоваться правом применения кассового метода на общем режиме налогообложения, необходимо, чтобы за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) данного налогоплательщика без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

Если, применяя упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ, организация или индивидуальный предприниматель не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением некоторых ситуаций, прямо предусмотренных законодательством, с переходом на общий налоговый режим бывшие "упрощенцы" становятся полноправными плательщиками НДС. Следовательно, они, как и все налогоплательщики указанного налога, могут воспользоваться освобождением от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Напомним, чтобы получить освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость, необходимо, чтобы выручка налогоплательщика за три предшествующих последовательных календарных месяца без учета налога на добавленную стоимость не превышала в совокупности 2 млн руб.

Освобождение от уплаты НДС носит уведомительный характер. Не позднее 20-го числа месяца, с которого налогоплательщик решил воспользоваться освобождением, необходимо направить в налоговый орган уведомление. Форма такого уведомления законодательно не утверждена.

Хитрость данной льготы законодателя заключается в том, что по истечении двенадцати календарных месяцев не позднее 20-го числа месяца, следующего за истечением указанного срока, налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган пакет документов, определенный положениями ст. 145 НК РФ. Причем, если налогоплательщик не представит указанные документы в оговоренные сроки, налогоплательщик лишается права на применение данного освобождения, и вся сумма налога за период пользования освобождением восстанавливается и вносится в бюджет за счет собственных средств организации или индивидуального предпринимателя.

НДС при возврате с УСН

Организации и индивидуальные предприниматели - плательщики единого налога в связи с применением УСН могут отказаться от использования указанного налогового режима в добровольном порядке или утратить право на его применение. В силу того что возврат с упрощенного режима на общую систему уплаты налогов означает, что организация или индивидуальный предприниматель становится налогоплательщиком НДС, такой переход вызывает массу вопросов у компаний и коммерсантов.

Организация или индивидуальный предприниматель, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС, за исключением налога, уплачиваемого при ввозе

товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также при осуществлении хозяйственных операций в рамках договора простого товарищества (ст. 346.11 НК РФ).

Как уже отмечено, применение УСН носит добровольный характер, т.е. фирма или индивидуальный предприниматель самостоятельно принимают решение о том, переходить им на ее применение или нет. Вместе с тем возможность использования УСН есть далеко не у всякого субъекта предпринимательства, т.к. ст. 346.12 НК РФ установлен целый ряд ограничений, касающихся организаций и индивидуальных предпринимателей.

Основными критериями при применении УСН являются лимит доходов, скорректированный на коэффициент-дефлятор, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, а также показатель средней численности сотрудников. На индивидуальных предпринимателей распространяется лишь ограничение, касающееся средней численности сотрудников.

Поскольку решение о применении УСН носит добровольный характер, то и отказаться от ее использования организация или индивидуальный предприниматель может по своему желанию. Однако в силу п. 3 ст. 346.13 НК РФ добровольно перейти на иную систему налогообложения субъект может только с начала следующего календарного года. Причем уведомить свой налоговый орган о смене налогового режима организация или индивидуальный предприниматель должны не позднее 15 января года, в котором налогоплательщик решил платить налоги по-иному (п. 6 ст. 346.13 НК РФ).

Наряду с добровольным отказом от применения упрощенной системы существуют и обязательные случаи перехода. Основания, при которых налогоплательщик теряет право на применение УСН, перечислены в п. 4 ст. 346.13 НК РФ: налогоплательщик теряет право на применение УСН, если по итогам отчетного (налогового) периода его доходы превысили установленный законодателем предел. С учетом коэффициента-дефлятора, установленного Приказом Минэкономразвития России от 12.11.2008 N 395 "Об установлении коэффициента-дефлятора в целях применения главы 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации "Упрощенная система налогообложения" на 2009 год", в 2009 г. предельный доход "упрощенца" составляет 30 760 000 руб.

Кроме того, налогоплательщик "слетает" с УСН, если в течение отчетного (налогового) периода:

- он открыл филиал и (или) представительство (это касается только организаций, применяющих УСН);
- средняя численность его сотрудников превысила 100 человек;
- он стал участником простого товарищества или заключил договор доверительного управления имуществом (эта норма касается налогоплательщиков, уплачивающих налог с объекта налогообложения "доходы");
- доля участия других организаций в уставном капитале организации - плательщика единого налога превысила 25%.

Обратите внимание! По любому из перечисленных оснований налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала квартала, в котором произошло превышение доходов и (или) допущено несоответствие требованиям, перечисленным в п. 4 ст. 346.13 НК РФ.

В этом случае уведомить налоговый орган об обязательном переходе на иной режим налогообложения налогоплательщик обязан уже в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором он утратил право на применение УСН.

Немаловажным является факт, что контрольный показатель следует проводить по окончании отчетного (налогового) периода, а не по результатам квартала. Напомним, в соответствии с положениями ст. 346.19 НК РФ отчетным периодом по единому налогу признается квартал, полугодие и девять месяцев, а налоговым периодом - календарный год.

Итак, лишившись права применять "упрощенку", организация или индивидуальный предприниматель считаются перешедшими на общий режим налогообложения. Другими словами, бывший "упрощенец" автоматически становится плательщиком НДС с начала квартала, в котором произошло несоответствие критериям применения упрощенного режима. Причем п. 4 ст. 346.13 НК РФ определено: сумма НДС исчисляется и уплачивается в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. При этом законодательно закреплено, что бывший "спецрежимник" не уплачивает пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение квартала, в котором он перешел на иной режим налогообложения.

Поскольку для бывшего "спецрежимника" с момента перехода на общую систему уплаты налогов законодательство определяет общий порядок исчисления НДС, то в первую очередь ему необходимо разобраться с начислением НДС за тот квартал, в котором "упрощенец" потерял право на применение УСН.

Если организация или индивидуальный предприниматель - плательщик единого налога добровольно осуществляет смену налогового режима, переход осуществляется практически безболезненно. Такой "упрощенец" заранее позаботится о том, чтобы у него не возникло проблем с "переходным" НДС (исключит получение авансов, не будет учитывать в составе "упрощенных" расходов суммы входного налога по товарам (работам, услугам), которые будут использованы в деятельности, облагаемой НДС, и т.д.).

То же самое можно сказать и о ситуации, когда "упрощенец", предвидя возможность утраты своего права на УСН, начинает готовиться к этому заранее. С начала квартала, в котором сумма доходов может превысить установленный законодательством предел, он начинает предъявлять своим партнерам суммы НДС путем выставления счетов-фактур. Несмотря на то что пока он не является налогоплательщиком НДС и, следовательно, не вправе воспользоваться вычетом, "упрощенец" станет налогоплательщиком НДС в течение квартала, ведь он не зря к этому готовится. И если в период применения УСН суммы входного налога не относились им на расходы, он сможет применить вычет по налогу (п. 6 ст. 346.25 НК РФ).

Обратите внимание! Нормы п. 6 ст. 346.25 НК РФ распространяются как на плательщиков единого налога с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", так и на налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы.

Однако чаще всего утрата права на применение УСН становится для "упрощенца" полной неожиданностью. Как быть в этом случае? Ведь НДС - налог косвенный и должен уплачиваться за счет средств покупателя. Но, находясь на УСН, субъект предпринимательства при реализации товаров (работ, услуг) не предъявлял своим партнерам суммы налога к оплате. Следовательно, он должен заплатить налог за счет собственных средств. Именно на этом настаивают контролирующие органы, считаящие, что бывший "спецрежимник" не вправе выставять своим партнерам счета-фактуры с выделенной суммой налога спустя значительное время после отгрузки. Именно такая позиция по поводу выставления счетов-фактур при утере права на применение УСН изложена в Письме ФНС России от 08.02.2007 N ММ-6-03/95@ "О порядке выставления счетов-фактур организациями, перешедшими в 2005 году с упрощенной системы налогообложения на общую систему налогообложения". Это означает, что бывший "упрощенец" должен уплатить налог за счет своих средств, причем без выставления счетов-фактур своим контрагентам. Вариант уплаты налога для казны идеальный, но вряд ли он устроит самого "упрощенца".

Судьи позицию налоговиков в отношении неправомерности выставления счетов-фактур с опозданием считают необоснованной, о чем свидетельствует Постановление ФАС Поволжского округа от 30.05.2007 по делу N A12-14123/06-C29.

В такой ситуации "упрощенец", потерявший право на применение УСН, может воспользоваться следующими вариантами:

- договориться со своими партнерами об изменении цены договора и выставить им счета-фактуры с выделенной суммой налога, определенной по расчетной ставке. В этом случае и покупателю не придется доплачивать сумму налога продавцу, и "упрощенец" получает возможность уплатить налог за счет покупателя;

- договориться со своими партнерами о выставлении счетов-фактур с выделенной суммой налога, рассчитанной по ставке 10 или 18%. Правда, при этом контрагенту придется доплатить сумму налога, но если покупатель является налогоплательщиком НДС, то ему по большому счету это ничем не грозит, т.к. доплаченная сумма может быть принята последним к вычету.

Несмотря на то что каждый из предлагаемых вариантов имеет право на жизнь, при применении каждого из них возникают налоговые риски. Ведь на подобные действия может не согласиться покупатель товаров (работ, услуг), у которого такой вариант развития событий приведет к корректировке операций в учете и, что особенно важно, к проблемам с применением вычетов. Хотя в отношении последних нужно отметить: законодательство по НДС не связывает право применения вычетов с датой выставления счетов-фактур, поэтому отказ в получении вычета по счету-фактуре, выставленному с опозданием, не может быть обоснованным. На это указывает и правоприменительная практика (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23.08.2007 по делу N Ф04-5748/2007(37453-A27-14), Северо-Западного округа от 13.01.2006 по делу N А56-31806/04).

Если в период применения УСН субъект хозяйственной деятельности получил предварительную оплату в счет предстоящей поставки товаров, выполнения работ или оказания услуг, отгрузка которых осуществляется уже после смены налогового режима, то при отгрузке товаров (работ, услуг) бывший "упрощенец" должен в общем порядке выставить покупателю счет-фактуру с выделенной суммой налога, предъявленной к оплате. Поэтому, по мнению автора, бывшему "спецрежимнику" следует договориться со своим партнером об изменении цены договора, в противном случае сумму налога придется платить за счет своих средств.

В плане применения вычетов бывшему "упрощенцу" следует руководствоваться правилом, закрепленным в п. 6 ст. 346.25 НК РФ: фирмы и коммерсанты, применявшие УСН, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило. Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, применяющему УСН, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), не отнесенных к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении УСН, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ для плательщиков НДС.

Фактически это означает, что если суммы "входного" налога не были учтены "упрощенцем" в составе расходов, вычитаемых из налоговой базы в период применения УСН, получить вычет по суммам входного налога бывший "спецрежимник" может при наличии счета-фактуры, условии принятия товаров (работ, услуг) на учет и использования их в операциях, облагаемых НДС.

Плательщики единого налога, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, учитывают суммы входного НДС на основании положений ст. 346.16 НК РФ отдельной статьей. Однако суммы входного НДС могут быть включены в состав фактической стоимости товаров, материально-производственных запасов. Если плательщик единого налога изначально не учел сумму входного налога отдельной статьей, то после перехода с УСН на общий режим он не

вправе извлекать из стоимости товаров, материально-производственных ценностей сумму входного НДС и принять ее к вычету.

Получить такой вычет бывший "упрощенец" сможет только при соблюдении условий, закрепленных в положениях ст. ст. 171 и 172 НК РФ, поскольку нормы п. 6 ст. 346.25 НК РФ гласят: к вычету суммы принимаются в порядке гл. 21 НК РФ.

Переход с УСН на ЕСХН

Производителям сельскохозяйственной продукции в системе налогов и сборов Российской Федерации предоставлено особое место (гл. 26.1 НК РФ). Но эта своеобразная льгота или так называемые меры государства по поддержке сельскохозяйственных производителей не являются обязанностью плательщиков налогов подобного статуса и носят добровольный характер при соблюдении определенных критериев. Это означает, что сельскохозяйственные производители вправе применять и упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ.

Согласно требованиям гл. 26.2 НК РФ применение УСН является добровольным при условии соответствия деятельности налогоплательщика критериям, закрепленным в ст. ст. 346.12 и 346.13 НК РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 346.13 НК РФ при несоответствии деятельности налогоплательщика критериям, установленным гл. 26.2 НК РФ, плательщик единого налога считается перешедшим на общий режим налогообложения в начале квартала, в котором произошло указанное несоответствие.

При этом суммы налога, исчисленные в соответствии с общим режимом налогообложения, начиная с квартала, с которого плательщик единого налога считается утратившим право на применение УСН, подлежат исчислению и внесению в бюджет Российской Федерации. Правда, в этом случае платить штрафы за несвоевременную уплату авансовых платежей по соответствующим налогам общей системы не придется.

В отличие от единого налога на вмененный доход НК РФ не позволяет совмещать УСН и ЕСХН. Иначе говоря, указанные спецрежимы распространяются на всю деятельность хозяйствующего субъекта в целом, а не на отдельные виды осуществляемой им предпринимательской деятельности.

В силу ст. 346.13 НК РФ налогоплательщик, решивший перейти на иной режим налогообложения со следующего календарного года, должен представить в налоговый орган сообщение о смене налогового режима в срок не позднее 15 января. При этом если организация или индивидуальный предприниматель, решившие применять упрощенный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ и направившие в налоговый орган по месту регистрации в качестве налогоплательщика соответствующее уведомление, пересмотрели свое решение и отказались от применения упрощенного режима, они обязаны сообщить об этом в налоговый орган не позднее 15 января года, в котором должно было начаться применение упрощенного режима. На такой порядок действий, в частности, указал Минфин России в Письме от 30.05.2007 N 03-11-02/154.

Более того, в соответствии с п. 7 ст. 346.13 НК РФ, если организация или индивидуальный предприниматель переходят на иной режим налогообложения, они вправе вернуться вновь к применению УСН не ранее чем через год после указанного перехода. Другими словами, если организация или индивидуальный предприниматель, применяющие УСН, решат перейти на ЕСХН, вернуться к "упрощенке" они смогут не ранее чем через один календарный год. Причем порядок возвращения аналогичен порядку начала применения упрощенной системы налогообложения для уже существующих организаций и индивидуальных предпринимателей. Это означает, что в соответствии с положениями ст. 346.13 НК РФ такие плательщики должны будут подать в налоговый орган заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в срок с 1 по 30

ноября года, предшествующего году, в котором плательщик желает применять упрощенную систему налогообложения.

Обратите внимание! Хотя нормы гл. 26.2 НК РФ и допускают добровольный порядок смены режима налогообложения плательщиком, непосредственно сама система налогообложения в виде ЕСХН в соответствии с положениями гл. 26.1 НК РФ устанавливает для плательщиков ЕСХН довольно жесткие требования, не соблюдая которые организация или индивидуальный предприниматель не вправе применять ЕСХН.

Причем несоответствие критериев применения системы ЕСХН гораздо значительнее по своим налоговым последствиям, нежели несоответствие по критериям упрощенной налоговой системы, поэтому, прежде чем осуществлять переход с УСН на ЕСХН, необходимо взвесить уровень риска, которому подвергается бизнес налогоплательщика.

Если налогоплательщик утрачивает право на применение УСН, он считается перешедшим на общий режим с начала квартала, когда произошло указанное несоответствие. Другими словами, налоги ему придется исчислить и уплатить в бюджет именно с начала квартала, в каком он утратил право на применение УСН. В соответствии с положениями п. 4 ст. 346.3 НК РФ, если плательщик ЕСХН допускает несоответствие критериям, установленным для применения ЕСХН, его право на применение специального режима считается утраченным с начала налогового периода по ЕСХН. А т.к. в соответствии со ст. 346.7 НК РФ налоговым периодом по системе ЕСХН признается календарный год, финансовые потери налогоплательщика куда более значительны, чем при "упрощенке".

Кроме того, следует иметь в виду: при уплате ЕСХН значения критических показателей определяются по итогам налогового периода, а не отчетного, как это происходит в случае применения упрощенной системы налогообложения.

Однако если фирма или коммерсант, взвесив все "за" и "против", все же решаются на переход, что для этого потребуется?

Одним из основных критериев для применения системы ЕСХН в соответствии с положениями гл. 26.1 НК РФ является наличие статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя. Согласно п. 2 ст. 346.2 НК РФ статус сельскохозяйственного товаропроизводителя присваивается:

1) организациям и индивидуальным предпринимателям, которые (обратите внимание!) одновременно:

- производят сельскохозяйственную продукцию, осуществляют ее первичную и последующую (промышленную) переработку;

- реализуют указанную продукцию, причем в общем доходе от реализации товаров, работ (услуг) таких субъектов доля от реализации указанной выше продукции должна составлять не менее 70%;

2) сельскохозяйственным потребительским кооперативам при условии, что доля доходов от реализации произведенной и переработанной ими продукции в общей величине выручки от реализации товаров, работ, услуг составляет не менее 70%;

3) градо- и поселкообразующим российским рыбохозяйственным организациям. При этом численность работающих вместе с совместно проживающими членами семьи должна составлять не менее половины численности населения указанного населенного пункта. Помимо данного требования необходимо, чтобы такие организации являлись юридическими лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации и использовали в деятельности исключительно суда, принадлежащие на праве собственности. Более того, объем выловленной рыбной продукции и (или) объектов водных биологических ресурсов должен составлять в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

Таким образом, в соответствии с налоговым законодательством можно выделить по сути три субъекта, которым может быть присвоен статус сельскохозяйственного товаропроизводителя. Остановимся на первой категории - организациях и индивидуальных предпринимателях, составляющих в настоящее время большинство.

В соответствии с положениями ст. 346.3 НК РФ бывшие "упрощенцы", изъявившие желание перейти на систему ЕСХН, обязаны с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, в котором они хотят начать применять специальный налоговый режим в соответствии с положениями гл. 26.1 НК РФ, подать заявление. В заявлении сразу необходимо указать долю доходов от реализации произведенной и переработанной налогоплательщиком на конец года продукции, т.е. данные, которые можно определить лишь значительно позднее.

Согласно ст. 346.25 НК РФ при переходе на ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели - бывшие "упрощенцы" должны определить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов на дату перехода с УСН на систему уплаты налога в виде ЕСХН. Однако в данной ситуации имеется некоторое противоречие. Дело в том, что до внесения поправок в налоговое законодательство, вступивших в силу с 1 января 2009 г., Минфин России в Письме от 16.04.2007 N 03-11-04/2/104 указал: требования определения остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов на момент смены режимов распространяются только на "упрощенцев" с объектом налогообложения "доходы минус расходы".

С 1 января 2009 г. законодатель внес соответствующую поправку, свидетельствующую о том, что нормы п. 3 ст. 346.25 НК РФ распространяются на всех "упрощенцев" независимо от объекта налогообложения. Поэтому остается спорным вопрос, правомерно ли определение остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов на момент перехода с УСН на ЕСХН для налогоплательщиков, находящихся на объекте налогообложения доходы.

Если основные средства и нематериальные активы приобретались или создавались в период применения УСН, то на момент перехода их остаточная стоимость будет равна нулю, поскольку в данном случае, еще будучи "упрощенцем", организация или индивидуальный предприниматель учитывает данные расходы в целях налогообложения единым налогом.

Если же основные средства и нематериальные активы приобретались до перехода на "упрощенку", то в соответствии с положениями п. 3 ст. 346.25 НК РФ остаточная стоимость будет определяться как разница между остаточной стоимостью на момент перехода на упрощенный налоговый режим и расходами, которые организация или индивидуальный предприниматель признали в течение применения УСНО.

Анализируя положения гл. 26.2 и 26.1 НК РФ, можно сделать вывод: правило определения остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов является единственным особым переходным моментом.

Поэтому что касается налогового учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществивших переход с упрощенной системы налогообложения на систему ЕСХН, то проблем в отражении и признании тех или иных доходов либо расходов возникнуть не должно, поскольку и ЕСХН, и УСН используют при признании доходов и расходов кассовый метод, в соответствии с которым доходы налогоплательщика признаются по мере поступления на счета или в кассу организации (индивидуального предпринимателя), а расходы - по мере их оплаты, за исключением особого порядка, прямо прописанного в налоговом законодательстве (например, признание расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов).

Перечень расходов, признаваемых в налоговом учете в соответствии с положениями гл. 26.1 НК РФ, шире, чем перечень расходов, указанных для плательщиков единого налога в соответствии с положениями гл. 26.2.

Если в силу ст. 346.24 НК РФ "упрощенцы" ведут учет расходов и доходов в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, то плательщики ЕСХН в целях ведения налогового учета разделяются на две группы - организации и индивидуальные предприниматели.

Организации - плательщики ЕСХН обязаны формировать налоговую базу и исчислять налог к уплате в соответствии с данными бухгалтерского учета, а индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов в Книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), утвержденной Приказом Минфина России от 11.12.2006 N 169н.

Таким образом, перейдя на систему ЕСХН, организация лишается предоставленного ей законодателем права не вести бухгалтерский учет и не составлять бухгалтерскую отчетность организации.

Возврат на УСН после реорганизации

Организации, находящиеся на "упрощенке", как и любые другие фирмы, вправе реорганизовываться в порядке, предусмотренном гражданским законодательством России. Однако при этом возникает масса вопросов, касающихся дальнейшего применения упрощенной системы налогообложения. Можно и дальше применять УСН без предоставления каких-либо дополнительных документов или налоги придется платить в ином порядке?

В соответствии со ст. 57 ГК РФ реорганизация юридического лица может осуществляться в пяти основных формах - слиянии, присоединении, выделении, разделении и преобразовании.

Согласно ст. 58 ГК РФ при слиянии организаций их права и обязанности переходят к вновь создаваемому юридическому лицу в соответствии с передаточным актом. При этом на основании п. 2 ст. 16 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" реорганизация юридического лица в форме слияния считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а реорганизованные организации в форме слияния считаются прекратившими свою деятельность.

Аналогично, т.е. оформлением передаточного акта, осуществляется реорганизация юридического лица в форме присоединения и преобразования. При присоединении к юридическому лицу переходят все права и обязанности присоединившегося лица, при этом присоединившееся лицо перестает существовать. В случае преобразования происходит смена организационно-правовой формы.

Разделение и выделение как формы реорганизации происходят на основании разделительного баланса. При разделении образуется несколько вновь созданных юридических лиц, а реорганизованное юридическое лицо перестает существовать. В случае выделения образуются одно или несколько вновь созданных юридических лиц, при этом реорганизованное лицо продолжает осуществлять свою деятельность.

В соответствии с гражданским законодательством на вновь созданных юридических лиц распространяется принцип правопреемства по отношению к реорганизованному лицу, причем объем переданных прав и обязанностей определяется либо передаточным актом, либо разделительным балансом. Однако в отношении права применения УСН, как указал Минфин России, данный принцип не распространяется. В Письмах от 02.10.2006 N 03-11-04/2/194, от 17.08.2006 N 03-11-02/180, от 04.09.2006 N 03-11-04/2/183 финансовое ведомство разъяснило: поскольку положения гл. 26.2 НК РФ не предусматривают специальный порядок применения УСН для реорганизованных юридических лиц, таким хозяйствующим субъектам необходимо руководствоваться общим порядком применения

упрощенного режима. Это означает, что при реорганизации для новых юридических лиц действует общий порядок. Аналогичную точку зрения выразило финансовое ведомство и в Письме от 05.12.2008 N 03-11-04/2/192, указав, что юридическое лицо, созданное путем реорганизации, вправе перейти на упрощенный режим налогообложения в соответствии с положениями ст. 346.13 НК РФ лишь при соблюдении условий, закрепленных в нормах ст. 346.12 НК РФ.

Таким образом, согласно ст. 346.13 НК РФ юридические лица, созданные путем реорганизации, вправе подать заявление о переходе на упрощенный режим налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе (т.е. с даты свидетельства о постановке на учет в налоговом органе).

Как и в общем случае, повторная подача заявления при желании организации применять упрощенный налоговый режим и в последующие годы не требуется. На это указали налоговые органы в Письме УМНС России по г. Москве от 29.10.2003 N 21-09/60664.

И специалисты Минфина России, и налоговики в своих разъяснительных документах твердо настаивают на том, что при любой форме реорганизации новые юридические лица не вправе применять специальный налоговый режим без соответствующего заявления в пятидневный срок.

Однако судебная практика по данному вопросу неоднозначна. При наличии достаточно большого количества писем как Минфина России, так и налоговых органов в защиту общего порядка применения УСН для реорганизованных юридических лиц (созданных в порядке реорганизации) суды поддерживают сторону налогоплательщика, основывая свои выводы на том, что права и обязанности реорганизованных юридических лиц переходят к созданным юридическим лицам в порядке реорганизации при универсальном правопреемстве. Созданному в порядке реорганизации юридическому лицу переходит абсолютно весь объем прав и обязанностей реорганизованного лица, включая право применения УСН. Примером могут являться Постановления ФАС Уральского округа от 01.03.2007 N Ф09-1144/07-СЗ по делу N А07-22441/06, Восточно-Сибирского округа от 13.01.2005 по делу N А19-7697/04-45-Ф02-5642/04-С1.

Более того, как указал Минфин России в Письме от 20.01.2006 N 03-11-04/2/10, а также налоговые органы в Письме УМНС России по г. Москве от 29.03.2003 N 21-09/21079, осуществляя переход на упрощенный режим налогообложения в порядке, предусмотренном положениями ст. 346.13 НК РФ, юридическое лицо, созданное путем реорганизации, не вправе изменить объект налогообложения, который организация применяла до момента реорганизации. Таким образом, финансовое ведомство указало, что использование приема реорганизации как инструмента для более частой смены объекта налогообложения, нежели это допускает НК РФ, невозможно. До 1 января 2009 г. смена объекта налогообложения для организаций, применяющих упрощенный режим, была возможна только по истечении трех лет с момента начала применения указанного режима с заранее определенным объектом налогообложения. С 1 января 2009 г. на основании поправок, внесенных Федеральным законом от 24.11.2008 N 208-ФЗ "О внесении изменения в статью 346.14 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", плательщикам единого налога в связи с применением УСН разрешено чаще менять объект - не ранее чем через год.

В Письме от 25.11.2004 N 03-03-02-04/1/64 Минфин России указал: организация, созданная путем реорганизации, вправе подать заявление о переходе на упрощенный режим налогообложения, датированное более поздним сроком, чем свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Однако при этом она не вправе заниматься предпринимательской деятельностью, применяя упрощенный режим налогообложения до даты подачи заявления о переходе на УСН.

Если реорганизация юридического лица не используется как инструмент для более частой смены объекта налогообложения, она может стать спасением для плательщика,

применяющего упрощенный режим и приблизившегося к критическому рубежу доходов, превышение которого в соответствии с законодательством автоматически переведет его на общий режим с начала квартала, в котором произойдет такое превышение. А это повлечет за собой исчисление и уплату всех налоговых платежей согласно общему режиму с начала квартала. Как отметил Минфин России в Письме от 20.12.2005 N 03-11-04/2/158, юридическое лицо вправе провести реорганизацию, тем самым сохранив упрощенный режим, однако при этом такой организации необходимо будет соблюсти процедуру перехода, изложенную в ст. 346.13 НК РФ.

После перехода на упрощенный режим налогообложения учет доходов и расходов следует вести во вновь заведенной книге учета доходов и расходов, форма и Порядок заполнения которой установлены Приказом Минфина России от 31.12.2008 N 154н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и Порядков их заполнения".

Поскольку положения гл. 26.2 НК РФ не предусматривают специальные нормы налогового учета имущества, передаваемого в порядке реорганизации, организации, находящиеся на специальном налоговом режиме, вправе руководствоваться порядком, изложенным в ст. 277 НК РФ: при передаче имущества по передаточному акту у получающей стороны не возникает налогооблагаемый доход. Более того, имущество (например, основные средства) организация, созданная путем реорганизации, не сможет учесть и в качестве расходов.

Иные права и обязательства, переходящие правопреемнику реорганизованного юридического лица, учитываются на основе переходных положений при смене налогового режима, изложенных в ст. 346.25 НК РФ.

Обратите внимание! Право правопреемства распространяется и на убытки реорганизованного юридического лица, полученные им до проведения реорганизации и не учтенные в целях налогообложения. Суммы указанных убытков при этом должны быть переданы правопреемнику реорганизованного лица на основании передаточного акта или разделительного баланса. С 1 января 2009 г. на основании поправок, внесенных в НК РФ, снято 30%-ное ограничение убытка.

Однако чтобы воспользоваться данным правом, налогоплательщик-правопреемник должен хранить соответствующие документы, подтверждающие наличие убытка в течение всего периода применения указанной льготы (в течение десяти лет).

Несмотря на то что фирмы-"упрощенцы" не ведут в полном объеме бухгалтерский учет и, соответственно, не представляют в налоговые органы бухгалтерскую отчетность, при процедуре реорганизации им придется вспомнить о бухгалтерском балансе, т.к. в ряде случаев проведение реорганизации без разделительного баланса невозможно.

В соответствии с законодательными нормами реорганизованное юридическое лицо обязано подать налоговую декларацию по единому налогу в связи с применением УСН. При этом после подачи декларации налоговые органы в соответствии со ст. 63 ГК РФ вправе запросить и финансовую отчетность организации, прекратившей свое существование вследствие реорганизации. Поэтому, как и в случае реорганизации, вести и (или) восстанавливать данные бухгалтерского учета все же потребуется.

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 N 117-ФЗ. Часть вторая. Глава 26.2 "Упрощенная система налогообложения"

Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации"

Приказ МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 "Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения"

Приказ Минфина России от 31.12.2008 N 154н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и Порядков их заполнения"

Приказ Росстата России от 12.11.2008 N 278 "Указания по заполнению форм федерального статистического наблюдения: N П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", N П-2 "Сведения об инвестициях", N П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", N П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников", N П-5(м) "Основные сведения о деятельности организации"

Приказ ФНС России от 31.08.2005 N САЭ-3-22/417 "Об утверждении форм документов, необходимых для применения упрощенной системы налогообложения на основе патента"

Приказ Минэкономразвития России от 12.11.2008 N 395 "Об установлении коэффициента-дефлятора в целях применения главы 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации "Упрощенная система налогообложения" на 2009 год"

Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 N 556 "О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства"

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н)

Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"

Письмо Минфина России от 11.04.2008 N 03-11-04/2/70

Федеральный закон от 19.07.2009 N 204-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"

ОГЛАВЛЕНИЕ

- Налогообложение при упрощенной системе налогообложения
 - Особенности УСН как специального налогового режима
 - Малые предприятия и право на применение УСН
 - Бухгалтерский учет при УСН
 - Упрощенная форма бухгалтерского учета
 - Кассовые операции при УСН
 - Лимит доходов для целей перехода на УСН и дальнейшего ее применения
 - Лимит численности работников для УСН
 - Прочие ограничения для применения УСН
 - УСН для индивидуальных предпринимателей
 - Применение УСН на основе патента
 - Какие налоги заменяет УСН
 - УСН и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДС
 - УСН и исполнение обязанностей налоговых агентов по НДФЛ
 - Пенсионное страхование при УСН
 - Социальное страхование при УСН
 - Страхование от несчастных случаев при УСН
 - Объекты налогообложения
 - Объект "доходы минус расходы"
 - Объект "доходы"
 - Минимальный налог
 - Перенос убытков на будущее
 - Период, ставки, исчисление, уплата
 - Налоговая декларация
 - Налоговый учет
- Переход на упрощенную систему налогообложения и обратно, а также внутри системы
 - Применение УСН при начале деятельности
 - Переход с общей системы налогообложения на УСН с объектом "доходы минус расходы"
 - Переход с общей системы налогообложения на УСН с объектом доходы
 - НДС при переходе на УСН
 - Переход на УСН с ЕСХН
 - Переход на УСН после реорганизации
 - Переход с объекта "доходы минус расходы" на объект "доходы"
 - Переход с объекта "доходы" на объект "доходы минус расходы"
 - Переход с объекта "доходы минус расходы" на общую систему налогообложения
 - Переход с объекта "доходы" на общую систему налогообложения
 - НДС при возврате с УСН
 - Переход с УСН на ЕСХН
 - Возврат на УСН после реорганизации
- Официальные документы

THE BOOK IS MADE BY

AXL-ROSE

AXL-ROSE@YA.RU