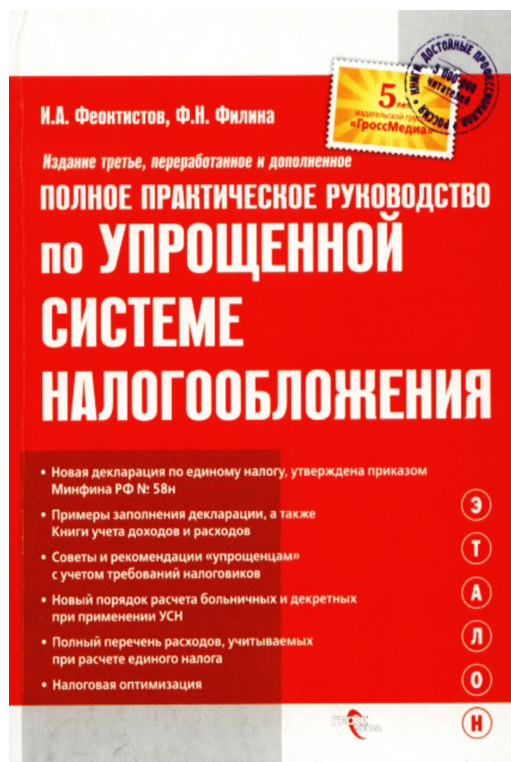


# Полное практическое руководство по упрощённой системе налогообложения

Феоктистов И.А., Филина Ф.Н.



(под ред. А.В. Касьянова). - (5-е изд., перераб. и доп.) – М.: ИД " ГроссМедиа Ферлаг, 2010 г. – 480 с.

## Введение

Применение упрощенной системы налогообложения сегодня становится все более популярным, ведь коммерсанты-"упрощенцы" вместо целого ряда налогов платят один - так называемый налог при УСН, который рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период. Помимо этого, упрощенная система налогообложения дает фирмам дополнительные преимущества ввиду возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также упрощенную форму бухгалтерского учета.

Перейти на применение упрощенной системы налогообложения фирмы могут в добровольном порядке при соблюдении определенных условий.

Однако не стоит думать, что применять данный специальный режим на практике просто. Регулярные поправки в **главу 26.2** Налогового кодекса РФ и порой противоречивые разъяснения минфиновцев и налоговиков заставляют бухгалтеров таких организаций быть постоянно начеку.

Большие изменения в НК были внесены **Федеральным законом** от 27 июля

2010 г. N 229-ФЗ. И многие поправки касаются всех налогоплательщиков, в том числе "упрощенцев".

Начнем с того, что Федеральный закон N 229-ФЗ внес достаточно много позитивных изменений для налогоплательщиков. Так, налогоплательщикам дали великолепную возможность изменения срока уплаты штрафов и пени, получения налоговых отсрочек (**ст. 64** НК РФ) при возникновении финансовых сложностей (**ст. 61** НК РФ), а также увеличения суммы инвестиционного кредита (**подп. 1 п. 2 и п. 4 ст. 67** НК РФ).

Согласно **ст. 64** НК РФ отсрочка или рассрочка уплаты налогового обязательства в бюджет может быть предоставлена налогоплательщику, если есть основания полагать, что возможность уплаты налога у налогоплательщика появится в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка. Отсрочка или рассрочка может быть предоставлена организации на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов, а физлицу - на сумму, не превышающую стоимость его имущества. **Федеральным законом** N 229-ФЗ определен перечень документов, который необходимо приложить к **заявлению** о предоставлении отсрочки или рассрочки:

1) справка налогового органа по месту учета этого лица о состоянии его расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

2) справка налогового органа по месту учета этого лица, содержащая перечень всех открытых указанному лицу счетов в банках;

3) справки банков о ежемесячных оборотах денежных средств за каждый месяц из предшествующих подаче указанного заявления шести месяцев по счетам этого лица в банках, а также о наличии его расчетных документов, помещенных в соответствующую картотеку неоплаченных расчетных документов, либо об их отсутствии в этой картотеке;

4) справки банков об остатках денежных средств на всех счетах этого лица в банках;

5) перечень контрагентов-дебиторов этого лица с указанием цен договоров, заключенных с соответствующими контрагентами-дебиторами (размеров иных обязательств и оснований их возникновения), и сроков их исполнения, а также копии данных договоров (документов, подтверждающих наличие иных оснований возникновения обязательства);

6) **обязательство** этого лица, предусматривающее на период изменения срока уплаты налога соблюдение условий, на которых принимается решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, а также предполагаемый им график погашения задолженности;

7) документы, подтверждающие наличие оснований изменения срока уплаты налога.

В соответствии со **ст. 67** НК РФ увеличен размер инвестиционного налогового кредита с 30 до 100% стоимости оборудования, приобретенного для проведения НИОКР, технического перевооружения или осуществления инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности. Это является одним из доказательств того, что страна взяла курс на модернизацию экономики. Кроме того, в **ст. 67** НК РФ сказано, что в **заявлении** на инвестиционный налоговый кредит организация принимает на себя обязательство по уплате процентов.

Изменен порядок проведения сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (**подп. 5.1 п. 1 ст. 21, подп. 11 п. 1 ст. 32, п. 3 ст. 78 и п. 7 ст. 45** НК РФ). Во-первых, закреплено право налогоплательщиков на осуществление совместной с фискалами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение **акта** совместной сверки расчетов.

Во-вторых, предусмотрено обязательное оформление акта совместной

проверки, форма и порядок оформления которого должны быть разработаны ФНС России (**п. 4 ст. 31 НК РФ**).

В-третьих, предусмотрено, что если в результате проведенной совместной сверки налоговый орган принимает решение об уточнении платежа, то о таком решении он обязан уведомить налогоплательщика в течение пяти дней после его принятия.

Кроме того, Федеральным законом N 229-ФЗ предусмотрена возможность направлять информацию не только в письменном, но и в электронном виде. Единственное, что важно: сообщения в электронном виде должны быть заверены **электронной цифровой подписью** (**п. 2 и 7 ст. 23, подп. 1 п. 1 ст. 31, п. 2 ст. 46 НК РФ**).

С другой стороны, Федеральным законом N 229-ФЗ повышена ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов (**п. 3 ст. 32 НК РФ, п. 1 ст. 47 НК РФ**). К примеру, введены дополнительные требования о предоставлении ими информации.

Обязанности органов, осуществляющих регистрацию (учет) физических лиц, дополнены в части сообщения о фактах постановки на учет (снятия с учета) по месту пребывания иностранного работника (**ст. 85 НК РФ**). Уточнены обязанности органов, представляющих сведения о недвижимом имуществе, земельных участках, транспортных средствах. Предусмотрена обязанность предоставлять ежегодно сведения по состоянию на 1 января в срок до 1 марта (в отношении транспортных средств и объектов недвижимости) и до 1 февраля в отношении земельных участков.

Для "схемщиков" прикрыта очередная схема: предусмотрено, что решение о приостановлении операций подлежит исполнению банком, в случае если налогоплательщик изменил наименование или реквизиты счета в банке.

Предусмотрена ответственность налоговых органов в виде начисления процентов в случае неправомерного вынесения решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке (**п. 7 и 9.2 ст. 76 НК РФ**).

Новый важный момент! В случае представления налогоплательщиком "уточненки" в рамках текущей выездной проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация, даже в случае если период, за который подана налоговая декларация, не охвачен периодом проведения проверки (**п. 4 ст. 89 НК РФ**). Получается, что период проверки может быть расширен.

В **ст. 93 НК РФ** уточнено, что налоговики могут потребовать документы не только в ходе проведения налоговой проверки, но и при проведении других мероприятий налогового контроля.

Упрощена система штрафов за нарушение порядка постановки на учет в налоговой инспекции (**ст. 116 НК РФ**). Вместе с тем размеры штрафов увеличены. За нарушение сроков подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе предусмотрен штраф 10 тыс. руб. (в прежней редакции НК РФ - 5 тыс. руб.), а за ведение деятельности без постановки на учет - штраф 10% от доходов, полученных от осуществления такой деятельности, но не менее 40 тыс. руб. (раньше - 20 тыс. руб.).

Среди важных новелл также можно назвать то, что штраф за несвоевременное представление налоговой декларации рассчитывается исходя из фактически неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате, а не суммы налога, указанной в декларации (**ст. 119 НК РФ**). Минимальный размер штрафа стал выше - 1 тыс. руб. вместо 100 руб. в прежней редакции.

За несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде налогоплательщику грозит 200 руб. штрафа (**ст. 119.1 НК РФ**).

Это, конечно, немного, но следует сказать, что раньше штрафа за подобное нарушение не было вообще.

Увеличен размер штрафа за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. В максимальном варианте он составляет теперь 30 тыс. руб. (**ст. 120 НК РФ**). Интересно, что теперь под такое нарушение попадают, например, отсутствие регистров налогового учета и неправильное отражение хозяйственных операций в регистрах налогового учета.

Изменены меры ответственности налогоплательщика по ряду нарушений, связанных с проведением проверок. Так, увеличен размер штрафа за непредставление в установленный срок документов, а именно: вырос с 50 до 200 руб. штраф за каждый непредставленный документ и с 5 до 10 тыс. руб. в случае отказа в представлении документов либо представления документов с заведомо недостоверными данными (**ст. 126 НК РФ**). Что касается ревизоров, то теперь предусмотрена их обязанность сообщить в течение трех дней о принятом решении в части приостановления обжалуемого акта полностью или частично (**ст. 141 НК РФ**).

В целом многие штрафы подросли до так сказать рыночных размеров. Ведь за последние годы в стране была достаточно высокая инфляция. Вырос штраф за дачу экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода (**ст. 129 НК РФ**) - с 1 до 5 тыс. руб. Вырос также штраф за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений налоговому органу - с 1 до 5 тыс. руб. При повторном совершении такого нарушения в течение года "лицу" придется вообще заплатить 20 тыс. руб. (**ст. 129.1 НК РФ**).

Подняли законодатели и штрафы, касающиеся банков. За исполнение банком при наличии у него решения налоговиков о приостановлении операций по счетам налогоплательщика поручения на перечисление средств, не связанного с исполнением обязанности по уплате налога при отсутствии задолженности кредитная организация будет наказана штрафом в размере 20 тыс. руб. (**ст. 134 НК РФ**). Увеличен и размер штрафа за непредставление банком справок о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписок по операциям на счетах в налоговый орган - с 10 до 20 тыс. руб. (**ст. 135.1 НК РФ**).

Пара слов о налоговых агентах. Теперь их накажут не только в случае неперечисления (неполного перечисления) суммы налога, но и за неудержание налога (**ст. 123 НК РФ**) - на 20 тыс. руб. Есть и изменение во второй части, связанное с налоговыми агентами. Теперь они должны перечислить налог в бюджет с доходов, выплачиваемых налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам не позднее дня, следующего за днем выплаты (**п. 4 ст. 287 НК РФ**).

И еще один момент. Федеральным законом N 229-ФЗ внесены изменения в порядок работы организаций с обособленными подразделениями. Во-первых, согласно **п. 2 ст. 11, ст. 83** обособленные подразделения регистрируются теперь по месту осуществления иностранной организацией деятельности на территории РФ. Во-вторых, введено новое требование к налогоплательщикам об информировании при изменении сведений в части обособленного подразделения. Кроме того, налогоплательщики теперь обязаны сообщать в инспекцию об изменении ранее поданных сведений об обособленном подразделении российской организации в течение трех дней со дня изменений (**п. 3 и 3.1 ст. 23 НК РФ**).

В книге рассказано, как правильно рассчитать налог, уплачиваемый в связи с применением УСН, что происходит с НДС в сделках с "упрощенцами", какие доходы и расходы учитываются при налогообложении, в каком порядке можно поменять объект налогообложения и когда организация теряет право на применение "упрощенки".

В работе приведены различные практические примеры, в том числе примеры списания основных средств и нематериальных активов, заполнения книги учета доходов и расходов, а также декларации.

Особое внимание авторы уделили последним письмам чиновников Минфина и ФНС, касающимся "упрощенки", а также арбитражной практике.

## Глава 1. Что такое упрощенная система налогообложения?

Упрощенная система налогообложения (УСН) регулируется **главой 26.2** Налогового кодекса РФ и применяется как организациями, так и индивидуальными предпринимателями.

Сущность упрощенной системы налогообложения и ее привлекательность заключаются в том, что уплата целого ряда налогов заменяется уплатой налога при УСН. "Упрощенный" налог рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Перейти на применение упрощенной системы налогообложения организации и предприниматели могут в добровольном порядке при соблюдении определенных условий. Заметим, что упрощенная система налогообложения дает дополнительные преимущества в виде возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также упрощенную форму бухгалтерского учета.

### 1.1. Какие налоги заменяет уплата единого налога

Применение упрощенной системы налогообложения, предусмотренной **главой 26.2** Налогового кодекса РФ, подразумевает замену единым налогом целого ряда налогов.

Единый налог заменяет уплату	
у организаций	у предпринимателей
Налог на прибыль	Налог на доходы физических лиц
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц в отношении имущества, которое используется для осуществления предпринимательской деятельности
НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ)	

Итак, вместо налога на прибыль, налога на имущество организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, рассчитывают и перечисляют в бюджет один налог - налог при УСН ("упрощенный" налог). Организации, работающие по УСН, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС), за исключением случаев, когда налог подлежит уплате в соответствии со **статьей 151** Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на территорию России.

Кроме "упрощенного" налога, организации или индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны платить взносы в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования РФ, Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды медицинского страхования, а также прочие налоги и сборы, например: земельный налог, транспортный налог, налог на добычу полезных ископаемых, налог за пользование недрами, плату за пользование водными объектами, таможенные платежи и сборы, госпошлину и другие. Об этом сказано в **пункте 2 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ.

Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование регулируется **Федеральным законом** от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ, а взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и

профессиональных заболеваний - **Федеральным законом** от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний". При этом индивидуальный предприниматель уплачивает страховые взносы на обязательное пенсионное страхование как в отношении, например, наемных рабочих, так и в отношении себя.

Организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, должны также исполнять обязанности налоговых агентов (**п. 5 ст. 346.11** Налогового кодекса РФ). Напомним, что налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению и удержанию налогов у налогоплательщика (из выплачиваемых ему агентом средств) и перечислению их в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) (**ст. 24** Налогового кодекса РФ).

В большинстве случаев налогоплательщики выступают в качестве налоговых агентов при исчислении доходов физических лиц. При этом они должны рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц.

Однако выполнять функции налогового агента организациям и предпринимателям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения, придется и в отношении НДС при аренде государственного, муниципального имущества или имущества субъектов РФ.

Подробнее о функциях налогового агента, с которыми возможно придется столкнуться тем, кто применяет "упрощенку", рассказано в **разделе 1.3** данной книги.

## 1.2. Ограничения на применение упрощенной системы

Переход на упрощенную систему налогообложения является добровольным.

Это означает, что никто не может принудить вас перейти на упрощенную систему налогообложения. Вместе с тем существуют определенные ограничения на применение упрощенной системы налогообложения (см. таблицу).

Ограничения на применение упрощенной системы налогообложения	
для организаций	для индивидуальных предпринимателей
По видам деятельности	
По численности работников	
При использовании различных систем налогообложения	
По структуре организации	-
По структуре уставного капитала	-
По стоимости имущества	-

Ниже мы рассмотрим подробно каждое из этих ограничений.

### 1.2.1. Ограничение по доходам

Для перехода на упрощенную систему налогообложения применяется ограничение, предусмотренное **пунктом 2 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым организации могут переходить на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев года, в котором они подают заявление о переходе на эту систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со **статьей 248** Налогового кодекса РФ, не превысили 45 млн. руб. (без учета налога на добавленную стоимость). Предельный размер доходов за год - 60 млн. руб. Отметим, что в конце 2010 года премьер-министра РФ Владимир Путин



обещал возможность рассмотрения увеличения предельного лимита для применения УСН до 100 млн. руб.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые переведены в соответствии с **главой 26.3** Налогового кодекса на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов бизнеса. Соответствующая норма содержится в **пункте 4 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Определяя предельную величину доходов, при которой возможен переход на упрощенную систему налогообложения, в расчет берутся доходы только от тех видов деятельности, которые облагаются налогами в соответствии с общим режимом. То есть доходы от видов деятельности, переведенных на ЕНВД, в расчет не войдут.

Другой интересный вопрос по данной теме связан с договорами комиссии. По условиям договора комиссии выручка от продажи товара поступает в кассу комиссионера. Затем он перечисляет ее принципалу за вычетом комиссионного вознаграждения и компенсационных выплат. Комиссионер применяет упрощенную систему налогообложения (объект налогообложения "доходы").

Какая сумма считается доходом комиссионера в целях исчисления "упрощенного" налога? Какая сумма учитывается при расчете лимита выручки комиссионера - сумма, поступившая в кассу комиссионера от покупателей, или сумма вознаграждения, полученная от комитента?

Чиновники ответили на эти вопросы в своем письме (**письмо** Минфина России от 29 мая 2007 г. N 03-11-04/2/146). В соответствии с **пунктом 4 статьи 346.13** главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 60 млн. руб., такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала такого квартала, в котором допущено это превышение.

Согласно **пункту 1 статьи 346.15** Налогового кодекса РФ при применении организацией упрощенной системы налогообложения в составе доходов учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества, имущественных прав и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со **статьями 249 и 250** Налогового кодекса РФ. При этом доходы, предусмотренные **статьей 251** Налогового кодекса РФ, в составе доходов не учитываются.

Так, на основании **подпункта 9 пункта 1** указанной статьи 251 Налогового кодекса РФ в составе доходов не учитываются денежные средства, поступившие комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Таким образом, при определении по итогам налогового (отчетного) периода дохода, не превышающего установленный лимит, у организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, учитывается только сумма комиссионного, агентского или иного вознаграждения. Выручка, которая получена по договору комиссии, при определении лимита у комиссионера, применяющего упрощенную систему налогообложения, не учитывается.

Обратите внимание: если по итогам отчетного периода доход организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, превысит 60 млн. руб., то такая фирма лишается права применять этот специальный режим налогообложения.



Однако в кассу комиссионеров поступают средства фактически принадлежащие не им, а принципалам по договорам комиссии. Поэтому чиновники Минфина указали на то, что "чужие" деньги не влияют на размер дохода упрощенцев-комиссионеров.

### 1.2.2. Ограничение по видам деятельности или организаций

Для перехода на "упрощенку" организация и предприниматель не должны заниматься следующими видами деятельности:

- банковской, страховой, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;

- производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных.

К общераспространенным полезным ископаемым относятся полезные ископаемые, включенные в региональные перечни общераспространенных полезных ископаемых, которые определяются органами государственной власти РФ в сфере регулирования отношений недропользования (Министерством природных ресурсов России) совместно с субъектами РФ (**ст. 3 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах"**).

Не могут быть плательщиками "упрощенного" налога и организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

Также они не должны являться профессиональными участниками рынка ценных бумаг, инвестиционными фондами, ломбардами.

Не имеют права воспользоваться упрощенной системой и нотариусы, занимающиеся частной практикой (**подп. 10 п. 3 ст. 346.12** Налогового кодекса РФ). Это же относится и к адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, а также иным формам адвокатских образований.

Кроме того, не вправе применять упрощенную систему налогообложения бюджетные учреждения и иностранные организации.

Напомним: особенности учета, принципы постановки и снятия с учета иностранных организаций установлены положением об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденным **Приказом** МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124. Согласно пункту 1.1 указанного положения учету в налоговых органах, в частности, подлежат:

- иностранные юридические лица, компании, фирмы, иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью;

- любые другие организации (включая полные товарищества и личные компании), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств.

Иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ, признаются организациями (**п. 2 ст. 11** Налогового кодекса РФ), однако они в любом случае действуют на территории России через постоянно действующие представительства.

Могут ли применять упрощенную систему налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, организующие лотереи? Согласно **подпункту 9 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса Российской Федерации не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, занимающиеся игорным бизнесом. В соответствии со **статьей 364** Налогового кодекса РФ под игорным бизнесом понимается предпринимательская деятельность, связанная с

извлечением организациями и индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ, услуг.

При этом **пунктом 1 статьи 364** Налогового кодекса РФ установлено, что объектами игорного бизнеса, подлежащими налогообложению в соответствии с **главой 29** Налогового кодекса РФ, являются игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализатора и кассы букмекерской конторы.

Согласно **пункту 1 статьи 2** Федерального закона от 11 ноября 2003 г. N 138-ФЗ "О лотереях" лотерея - это игра, которая проводится в соответствии с договором, и в которой одна сторона (организатор лотереи) проводит розыгрыш призового фонда лотереи, а вторая сторона (участник лотереи) получает право на выигрыш.

В соответствии с **пунктом 2 статьи 2** Закона N 138-ФЗ выигрыш - это часть призового фонда лотереи, определяемая согласно условиям лотереи, выплачиваемая в денежной форме участнику лотереи, передаваемая (в натуре) в собственность или предоставляемая участнику лотереи, признанному выигравшим в соответствии с условиями лотереи.

Договор между организатором лотереи и участником лотереи заключается на добровольной основе и оформляется выдачей лотерейного билета, квитанции, другого документа или иным предусмотренным условиями лотереи способом.

Деятельность по организации и проведению лотерей, включая продажу лотерейных билетов, согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (**ОКВЭД**), утвержденному **постановлением** Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст, классифицируется как "Деятельность по организации азартных игр" (код группы **92.71**).

При этом учитывая, что при осуществлении предпринимательской деятельности по организации и проведению лотерей отсутствуют объекты налогообложения налогом на игорный бизнес, предусмотренные в **статье 366** Налогового кодекса РФ, налогообложение предпринимательской деятельности по организации и проведению лотерей **главой 29** Налогового кодекса РФ не регулируется.

Согласно **пункту 1 статьи 11** Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

В настоящее время отсутствует специальное законодательство, регулирующее предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. При этом понятие игорного бизнеса приведено в **главе 29** Налогового кодекса РФ.

Учитывая, что деятельность по организации и проведению лотерей подпадает под понятие игорного бизнеса, определенное **статьей 364** Налогового кодекса РФ, то организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся данным видом предпринимательской деятельности, на основании **подпункта 9 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ не вправе применять упрощенную систему налогообложения в соответствии с **главой 26.2** Налогового кодекса РФ. Таким образом, налогообложение указанного вида предпринимательской деятельности должно производиться в общеустановленном порядке.

Итак, в **главе 29** Налогового кодекса РФ сказано, что под игорным бизнесом понимается деятельность, связанная с извлечением организацией или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

При этом под азартной игрой понимается основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора); а под пари - основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Таким образом, любое лицо, занимающееся указанной деятельностью, не сможет перейти на упрощенную систему налогообложения.

К примеру, не смогут этого сделать индивидуальные предприниматели, открывшие букмекерские конторы или залы игровых автоматов и т.д. (**подп. 9 п. 3 ст. 346.12** Налогового кодекса РФ).

Поскольку деятельность по организации и проведению лотерей подпадает под понятие игорного бизнеса, определенное **статьей 364** Налогового кодекса РФ, то организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся данным видом предпринимательской деятельности, не вправе применять упрощенную систему налогообложения, и налогообложение указанного вида предпринимательской деятельности должно производиться в общеустановленном порядке.

В то же время организатор лотереи может продавать лотерейные билеты через лиц, которые распространяют их среди участников, принимают ставки, а также выплачивать, передавать или предоставлять выигрыши на основании заключенного с организатором лотереи или оператором лотереи договора (**п. 10 ст. 2** Закона N 138-ФЗ).

В этом случае отношения распространителя лотерейных билетов и организатора лотереи могут регулироваться договором агентирования (**ст. 1005** Гражданского кодекса РФ). При этом деятельность распространителя квалифицируется как оказание посреднических услуг. Выручкой от реализации таких услуг является агентское вознаграждение (**ст. 1006** Гражданского кодекса РФ).

В такой ситуации деятельность организации-распространителя лотерейных билетов не направлена на получение дохода в виде платы за проведение лотереи, то она не относится к сфере игорного бизнеса. То есть налогоплательщик-посредник при соблюдении иных условий, предусмотренных **пунктом 2 ст. 346.12, пунктом 3 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ, вправе применять упрощенную систему налогообложения (**письмо** Минфина России от 12 октября 2007 г. N 03-11-04/3/486).

Могут ли перейти на упрощенную систему налогообложения компании, оказывающие стоматологические услуги и получающие средства от страховых компаний в рамках системы обязательного медицинского страхования. В письме Минфина России от 26 апреля 2006 г. N 03-11-04/2-92 содержится ответ на этот вопрос.

**Статья 2** Закона Российской Федерации от 28 июня 1991 г. N 1499-1 определяет, что медицинскими учреждениями в системе медицинского страхования являются имеющие лицензии лечебно-профилактические учреждения, научно-исследовательские и медицинские институты, другие учреждения, оказывающие медицинскую помощь, а также лица, осуществляющие медицинскую деятельность как индивидуально, так и коллективно.

Согласно **статье 20** Закона Российской Федерации от N 1499-1 медицинскую помощь в системе медицинского страхования оказывают медицинские учреждения с любой формой собственности, аккредитованные в установленном порядке. Они являются самостоятельно хозяйствующими субъектами и строят свою деятельность на основе договоров со страховыми медицинскими организациями.

**Глава 26.2** "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ

не содержит положений, препятствующих применению упрощенной системы налогообложения организациями, оказывающими медицинские услуги в рамках системы обязательного медицинского страхования.

Исходя из изложенного и при условии, что организация аккредитована в установленном порядке, имеет соответствующую лицензию и действует на основании договора со страховой медицинской организацией, она имеет право применять упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с **пунктом 2 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога с продаж, налога на имущество организаций уплатой "упрощенного" налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения.

При этом следует учитывать, что согласно **пункту 5 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, при исполнении обязанностей налогового агента обязана исчислять, удерживать из доходов, выплачиваемых сотрудникам, и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц с учетом особенностей, установленных **главой 23** Налогового кодекса РФ "Налог на доходы физических лиц".

Получается, что чиновники Минфина России разъяснили, что **глава 26.2** "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ не содержит положений, препятствующих применению упрощенной системы налогообложения организациями, оказывающими медицинские услуги в рамках системы обязательного медицинского страхования.

### 1.2.3. Ограничение по структуре организации

Организация не вправе применять "упрощенку", если она имеет филиалы и (или) представительства (**подп. 1 п. 3 ст. 346.12** Налогового кодекса РФ).

Такая формулировка ограничения по структуре организации сначала ставит в тупик. Дело в том, что понятия "филиал" и "представительство" в налоговом законодательстве не используются. Они установлены **статьей 55** Гражданского кодекса РФ и применяются исключительно в гражданском законодательстве, согласно которому к филиалам относятся обособленные подразделения, находящиеся вне места нахождения организации и осуществляющие те же функции (в полном объеме или частично), что и головная организация. Обособленные подразделения, которые занимаются исключительно представлением и защитой интересов головной организации, называются представительствами.

Обязательным условием для осуществления деятельности филиала или представительства является указание о нем в учредительных документах

создавшего его юридического лица.

Поэтому организация не может применять упрощенную систему налогообложения, если в ее учредительных документах указаны филиалы или представительства (письма Минфина России от 25 января 2008 г. N 03-11-04/2/6, от 18 января 2008 г. N 03-11-02/5).

Заметим, что филиалы и представительства, прежде всего, являются разновидностью обособленных подразделений организации. В **статье 11** Налогового кодекса РФ дано общее понятие обособленных подразделений: "Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места". Вместе с тем плательщиками "упрощенного" налога не могут быть только те организации, у которых есть именно филиалы и представительства. Следовательно, организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

### **Пример**

В связи с заключением нескольких договоров на оказание охранных услуг в двух субъектах РФ на срок более одного месяца ООО (ЧОП) "Вахрулин" обязано встать на налоговый учет по месту нахождения каждого обособленного подразделения. При этом обособленные подразделения не будут иметь отдельного баланса, расчетного счета и не будут указаны в учредительных документах.

Будет ли вправе ООО "Вахрулин" применять упрощенную систему налогообложения в случае открытия указанных обособленных подразделений? Если да, то должен ли уплачиваться "упрощенный" налог как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого обособленного подразделения?

На основании **статьи 55** Гражданского кодекса РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Согласно **подпункту 1 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы и (или) представительства. Вместе с тем согласно **пункту 1 статьи 11** Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Исходя из положений **пункта 2 статьи 11** Налогового кодекса РФ обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Из вышеприведенного **примера** можно сделать такой вывод. Если организация открыла обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством и не указано в качестве такового в учредительных

документах создавшей его организации, то организация вправе применять упрощенную систему налогообложения на общих основаниях. При этом согласно **пункту 6 статьи 346.21** Налогового кодекса РФ уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения, производится по месту нахождения организации, то есть по месту ее государственной регистрации.

Итак, организации, которые работают на упрощенной системе налогообложения, не вправе создавать филиалы или представительства, ведь в этом случае они не смогут применять этот специальный режим налогообложения. Такой запрет установлен **подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ. Однако тут нужно обратить внимание вот на какой нюанс. В кодексе есть понятие, что считать обособленным подразделением, но отсутствуют понятия филиала и представительства. Именно поэтому можно обратиться к определениям гражданского законодательства, ведь термины, которые указаны в Налоговом кодексе, следует применять в том значении, в котором их используют в других отраслях права. Это правило установлено **статьей 11** Налогового кодекса РФ.

Согласно **статье 55** Гражданского кодекса РФ представительство - это обособленное подразделение организации, расположенное в другом месте. При этом оно представляет интересы компании и осуществляет их защиту. Понятие филиала несколько шире. Помимо перечисленных функций филиал организации может осуществлять все функции предприятия. Обратите внимание: и филиал, и представительство должны быть указаны в учредительных документах организации.

В отличие от гражданского законодательства, **Налоговый кодекс** не требует, чтобы обособленное подразделение было обязательно упомянуто в организационных документах организации. Вот и получается, что обособленное подразделение может открыть любая фирма и указывать его в распорядительных документах не обязательно. А раз так, то ни о каком филиале или представительстве говорить не приходится. Следовательно, даже при наличии подобных подразделений компания вправе применять упрощенную систему налогообложения. Именно к таким же выводам приходят и арбитражные суды. Пример, постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 августа 2008 г. N A05-609/2008. Более того, с этим согласны и чиновники Минфина в письме от 27 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/115.

Логика минфиновцев такова. Если фирма открыла обособленное подразделение, в котором оборудованы стационарные рабочие места, и при этом не указала его в учредительных документах, то право на применение упрощенной системы она не теряет. Ведь формально такое обособленное подразделение не является представительством организации, то есть не представляет интересы компании, однако оно вполне соответствует определению обособленного подразделения, которое приведено в **статье 11** Налогового кодекса. То есть можно говорить о том, что компания, которая применяет упрощенную систему, вправе создавать обособленные подразделения, но только не в форме филиала или представительства.

Согласно **пункту 6 статьи 346.21** Налогового кодекса уплачивать сумму "упрощенного" налога и квартальных авансов по такому обособленному подразделению должна головная организация по своему местонахождению, ведь плательщиками налога **статья 346.12** Налогового кодекса РФ называет именно организации.

#### **Пример**

Организация "Валентина" находится на упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения "доходы". Организация



зарегистрирована в городе Москве.

Организацией было приобретено жилое помещение в городе Санкт-Петербурге для предоставления его (помещения) физическим лицам по договору найма. Рабочие места в городе Санкт-Петербурге не созданы и создаваться не будут.

1. Возникает ли в данном случае у организации "Валентина" обособленное подразделение?

2. В каком субъекте РФ следует уплачивать налог (УСН) с доходов, полученных от сдачи помещения внаем?

1. Согласно **статье 55** Гражданского кодекса Российской Федерации представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Однако в соответствии с **пунктом 1 статьи 11** Налогового кодекса Российской Федерации институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

**Пунктом 2** вышеназванной статьи Налогового кодекса РФ установлено, что обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Таким образом, у организации, предоставляющей физическим лицам недвижимое имущество по договору найма, не возникает обособленного подразделения.

2. Согласно **пункту 6 статьи 346.21** Налогового кодекса РФ уплата "упрощенного" налога и авансовых платежей производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

В этой связи организация, зарегистрированная и находящаяся в городе Москве, уплачивает "упрощенный" налог, в том числе налог с доходов, полученных от сдачи внаем помещения, находящегося в городе Санкт-Петербурге, в городе Москве.

Итак, что мы имеем? По общему правилу, прописанному в **подпункте 1 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса, не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы и (или) представительства. Глава 26.2 Налогового кодекса РФ не дает определений филиала и представительства, поэтому стоит обратиться к законодательству гражданскому.

Как правильно заметили чиновники, согласно **статье 55** Гражданского кодекса РФ представительство - это обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и

осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

**Статья 11** Налогового кодекса РФ провозглашает: институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства.

Обособленное подразделение - это любое территориально обособленное от организации подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Таким образом, если организация открыла обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством и не указано в качестве такового в учредительных документах создавшей его организации, то организация вправе применять упрощенную систему налогообложения на общих основаниях. При этом согласно **пункту 6 статьи 346.21** Налогового кодекса РФ уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения, производится по месту нахождения организации, то есть по месту ее государственной регистрации.

Таким образом, если организация, применяющая "упрощенку", находится в одном регионе, но сдает в аренду помещение в другом городе, "упрощенный" налог с такой предпринимательской деятельности нужно уплачивать по месту своей регистрации.

#### **1.2.4. Ограничение по структуре уставного капитала**

Это условие распространяется только на организации. Доля участия других юридических лиц в уставном капитале организации, предполагающей переход на упрощенную систему налогообложения, не должна превышать 25%. Об этом говорится в **подпункте 14 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ.

Можно сделать вывод, что, если, например, после подачи заявления о переходе на "упрощенку" организация до начала ее применения внесет изменения в учредительные документы и "правило 25%" не будет выполняться, она потеряет право перейти на упрощенную систему налогообложения.

Льготы по соблюдению этого условия имеют организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%. Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, организация не вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Кроме того, данное ограничение не распространяется на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с **Законом** Российской Федерации от 19 июня 1992 г. N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом.

ГУПы и МУПы также могут применять упрощенную систему налогообложения при выполнении ими всех остальных условий, предусмотренных **статьей 346.12** Налогового кодекса РФ (**письмо** Минфина России от 31 октября 2007 г. N 03-11-04/2/267).

По мнению чиновников, в соответствии с **подпунктом 14 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

Согласно **статье 11** Налогового кодекса РФ под организацией понимается юридическое лицо, образованное в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Пунктом 1 статьи 8** Федерального закона от 14 ноября 2002 г. N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" установлено, что учредителем муниципального унитарного предприятия является муниципальное образование. Управление муниципальными унитарными предприятиями от имени муниципального образования осуществляется органами местного самоуправления (**п. 2 ст. 29** Федерального закона от 28 августа 1995 г. N 154-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации").

Согласно **пункту 1 ст. 66** Гражданского кодекса РФ к организациям с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом относятся хозяйственные товарищества и общества.

В соответствии с **пунктом 1 статьи 113** Гражданского кодекса РФ имущество муниципального унитарного предприятия является неделимым и поэтому не может быть распределено по вкладам (долям, паям). Аналогичная норма содержится в **статье 2** Федерального закона от 14 ноября 2002 г. N 161-ФЗ.

Поскольку муниципальное образование, являющееся учредителем муниципального унитарного предприятия, не может быть признано организацией в целях **статьи 11** Налогового кодекса РФ, а также в связи с тем что имущество муниципального унитарного предприятия не распределяется по вкладам (долям, паям), на указанные предприятия положения **подпункта 14 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ не распространяются. В связи с этим муниципальные унитарные предприятия могут применять упрощенную систему налогообложения при условии соблюдения требований **гл. 26.2** Налогового кодекса РФ. Аналогичные разъяснения чиновники Минфина России высказывают и в отношении ГУПов (см., например, **письмо** от 4 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/88).

Другой важный вопрос касается реорганизации унитарных предприятий. При реорганизации муниципального унитарного предприятия путем преобразования в открытое акционерное общество данное предприятие теряет право на применение упрощенной системы налогообложения. Можно ли применять общепринятую систему налогообложения с даты регистрации открытого акционерного общества, созданного путем преобразования?

Согласно **подпункту 14 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%.

В этой связи акционерное общество с долей участия муниципального образования - 100%, возникшее в ходе преобразования унитарного предприятия, не вправе применять вышеназванный специальный налоговый режим.

При этом отмечаем, что если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со **статьей 346.15** и **подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25** Налогового кодекса РФ, превысили 60 млн. руб. и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным **пунктами 3 и 4 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям (**п. 4 ст. 346.13** Налогового кодекса РФ).

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что в соответствии со **статьей 8** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" акционерное общество может быть создано путем учреждения вновь и путем реорганизации существующего юридического лица (слияния, разделения, выделения, преобразования). Акционерное общество считается созданным с момента его государственной регистрации.

Согласно **пункту 1 статьи 16** Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" реорганизация юридического лица в форме преобразования считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица. В свою очередь с этого же момента преобразованное юридическое лицо прекращает свою деятельность.

Таким образом, налогоплательщик-акционерное общество с долей участия муниципального образования 100%, возникшее в ходе преобразования унитарного предприятия, не вправе применять упрощенную систему налогообложения с начала того квартала, в котором произошла государственная регистрация вновь возникшего юридического лица.

Подытожим. Организации, в которых доля непосредственного участия других фирм составляет более 25%, не могут применять упрощенную систему налогообложения. Это ограничение установлено **подпунктом 14 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ.

В соответствии со **статьей 8** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ акционерное общество может быть создано путем учреждения или реорганизации существующего юридического лица (слияния, разделения, выделения, преобразования). ОАО или ЗАО считается созданным с момента его государственной регистрации. При этом если имеет место реорганизация путем преобразования, то реорганизация муниципального унитарного предприятия считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего открытого акционерного общества юридического лица. Такое правило установлено **пунктом 1 статьи 16** Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей". В свою очередь с этого же момента преобразованное юридическое лицо прекращает свою деятельность.

Следовательно, налогоплательщик-акционерное общество с долей участия муниципального образования 100%, возникшее в ходе преобразования унитарного предприятия, не вправе применять упрощенную систему налогообложения, причем с начала того квартала, в котором произошла государственная регистрация вновь возникшего юридического лица.

Другой интересный вопрос связан с организациями потребительской кооперации. Согласно **подпункту 14 пункта 2 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с **Законом** РФ от 19 июля 1992 г. N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным законом, могут применять упрощенную систему налогообложения при соблюдении положений, предусмотренных **пунктом 2 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ.

Еще один важный момент актуален для членов товарищества собственников жилья. В составе членов товарищества собственников жилья имеются юридические лица, доля участия которых в праве общей собственности на общее имущество товарищества составляет более 25%. При этом доля участия каждого члена

товарищества в соответствии с уставом определена не в стоимостном выражении, а выражается в процентах от суммы всех долей участия членов товарищества и определяет для каждого члена товарищества его долю в общеобязательных платежах на содержание и ремонт общего имущества. Кроме того, доля участия может изменяться при изменении стоимости общего имущества, находящегося в долевой собственности, и при изменении количества членов товарищества.

Необходимо отметить, что уставный капитал при создании товарищества собственников жилья не формируется и его члены фактически не имеют доли в имуществе товарищества собственников жилья. Каждому из членов принадлежит доля в праве общей собственности на общее имущество всех членов товарищества собственников жилья (находящееся в их общей долевой собственности), а не на имущество самого товарищества собственников жилья.

Тогда непонятно, имеет ли право товарищество собственников жилья применять упрощенную систему налогообложения в том случае, если в составе его членов есть организации (юридические лица), доля которых в праве общей собственности на общее имущество составляет более 25%.

Согласно **статье 135** Жилищного кодекса Российской Федерации товариществом собственников жилья признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

В соответствии с **подпунктом 14 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с **Законом** РФ от 19 июня 1992 г. N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом.

Таким образом, товарищество собственников жилья, являющееся некоммерческой организацией, при условии соблюдения всех требований, установленных **главой 26.2** Налогового кодекса РФ, вправе применять упрощенную систему налогообложения.

#### **1.2.5. Ограничение по численности работников**

Ограничение по численности касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей. Для перехода на "упрощенку" количество работающих в организации или у индивидуального предпринимателя не должно превышать 100 человек (**подп. 15 п. 3 ст. 346.12** Налогового кодекса РФ).

Для перехода на упрощенную систему налогообложения средняя численность работников определяется в соответствии с порядком, установленным Росстатом. Это значит, что для расчета средней численности работников предприятия используются данные о списочной численности работников за период с января по

сентябрь года, в котором налогоплательщик подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Для этого работодатель ведет ежедневный учет списочной численности работников. Среднесписочная численность работников рассчитывается за определенный отрезок времени (например, за отчетный или налоговый период) на основании списочной численности (с некоторыми исключениями).

При этом в списочную и в среднесписочную численность не включаются внешние совместители и лица, работающие по гражданско-правовым договорам. Соответственно средняя численность складывается из среднесписочной численности работников, средней численности внешних совместителей и средней численности работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

О том, как считать среднесписочную численность для целей определения лимита количества работников организации, имеющих право применять упрощенную систему налогообложения, сказано в **письме** Минфина России от 16 августа 2007 г. N 03-11-04/2/199. В нем, в частности, сказано, что физические лица, с которыми заключаются авторские договоры, не входят в расчет средней численности работников, поскольку предметом таких договоров не является выполнение работ или оказание услуг.

В соответствии с **пунктами 86 и 92** Порядка заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения, утвержденного **постановлением** Федеральной службы государственной статистики N 69, в среднюю численность работников организации включаются физические лица, выполнявшие работу по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являлось выполнение работ и оказание услуг.

Физические лица, с которыми заключены авторские договоры на передачу имущественных прав, не включаются в численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Таким образом, физические лица, работающие в организации по авторским договорам, не включаются в расчет средней численности работников и соответственно не должны учитываться при определении возможности применения упрощенной системы налогообложения.

### **Пример**

Организация применяет упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. Она имеет работников, число которых составило:

в январе - 87 человек;  
в феврале - 89 человек;  
в марте - 94 человека.

Однако в марте организация наняла 10 новых сотрудников, которые устроились работать по совместительству (4 часа в день).

Среднесписочная численность за I квартал составила:  $(87 \text{ чел.} + 89 \text{ чел.} + 94 \text{ чел.} + 10 \text{ чел.} \times 4 \text{ час.} : 8 \text{ час.}) : 3 \text{ мес.} = 92 \text{ человека.}$

То есть организация укладывается в лимит по численности работников, дающих право применять упрощенную систему налогообложения.

## **1.2.6. Ограничение по стоимости имущества**

Для того чтобы организация имела право на применение упрощенной системы налогообложения, остаточная стоимость ее основных средств и нематериальных



активов не должна превышать 100 млн. руб. При этом учитывается только имущество, которое подлежит амортизации и признается амортизируемым имуществом в соответствии с **главой 25** Налогового кодекса РФ.

**Обратите внимание!** Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется по данным бухгалтерского учета (**подп. 16 п. 3 ст. 346.12** Налогового кодекса РФ) на 1-е число месяца, в котором было подано заявление о переходе на "упрощенку".

### **1.2.7. Ограничение по использованию различных систем налогообложения**

Переход на упрощенную систему налогообложения невозможен и в том случае, если налогоплательщик переведен на уплату единого сельскохозяйственного налога в соответствии с **главой 26.1** Налогового кодекса РФ (**подп. 13 п. 3 ст. 346.12** Налогового кодекса РФ).

Организации и предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД по одному из видов предпринимательской деятельности, могут смело применять упрощенную систему налогообложения в отношении других видов своей деятельности (**п. 4 ст. 346.12** Налогового кодекса РФ). Среднюю численность работников и остаточную стоимость имущества при этом необходимо определять исходя из всех видов осуществляемой деятельности.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов и городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками ЕНВД, вправе на основании заявления перейти на "упрощенку". Сделать они это могут с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход. Единый налог на вмененный доход вводят на своей территории муниципальные районы и города.

### **1.3. Порядок перечисления налогов налоговыми агентами**

Самые распространенные случаи, когда организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на упрощенную систему налогообложения, признаются налоговыми агентами, связаны с перечислением за других налогоплательщиков НДС, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций.

#### **1.3.1. Налог на добавленную стоимость**

Согласно **статье 161** Налогового кодекса РФ налоговыми агентами в части исчисления НДС признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, которые приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендаторы, арендующие на территории России у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

3) органы, организации и индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять на территории РФ реализацию конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет.

В соответствии с **пунктом 4 статьи 173** Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

### **НДС при аренде государственного или муниципального имущества**

Согласно **пункту 3 статьи 161** Налогового кодекса РФ на арендаторов возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, соответствующую сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Следует отметить, что обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют имущество непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления. То есть договор аренды государственного или муниципального имущества должен быть заключен непосредственно с комитетом по управлению имуществом (департаментом недвижимости) либо являться тройственным договором.

Когда в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении, у арендатора обязанности налогового агента не возникают. В этом случае организация-арендодатель должна сама осуществлять расчеты с бюджетом по НДС в общеустановленном порядке.

Налоговая база при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

Налоговый кодекс РФ и **правила** ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные **постановлением** Правительства РФ от 02 декабря 2000 г. N 914, не обязывают налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов по НДС, выписывать какие-либо **счета-фактуры** и регистрировать их в книге покупок и в книге продаж. **Статья 169** Налогового кодекса РФ, посвященная счетам-фактурам, предусматривает их обязательное составление непосредственно налогоплательщиком. Более того, буквальное прочтение **пункта 1 статьи 172** Налогового кодекса РФ позволяет сделать вывод о том, что вычет сумм НДС, удержанных налоговыми агентами в порядке, предусмотренном **статьей 161** Налогового кодекса РФ, и перечисленных ими в бюджет, производится без счетов-фактур на основании любых иных документов, подтверждающих факт удержания и уплаты налога.

Вместе с тем вся система налогового учета по НДС построена на принципе формирования данных **книги покупок** и **книги продаж** на основании полученных и выставленных налогоплательщиком счетов-фактур, а уже данные самих книг служат основанием для заполнения налоговых деклараций по НДС (определения сумм НДС к начислению и вычету). Исходя из этого налоговые органы и после вступления в силу **главы 21** Налогового кодекса РФ придерживаются точки зрения о необходимости составления счетов-фактур налоговыми агентами. Поэтому во избежание возникновения спорных ситуаций с ними налогоплательщикам,

выступающим в роли налоговых агентов, целесообразно выписывать счета-фактуры и отражать удержанные и перечисленные в бюджет суммы НДС в книге продаж.

Налогоплательщик, выступающий в роли налогового агента, составляет счет-фактуру на полную сумму выручки, подлежащую перечислению иностранному лицу (на полную сумму арендной платы в соответствии с условиями договора), с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка "аренда государственного (муниципального) имущества".

Составленный счет-фактура хранится у налогового агента как плательщика НДС в журнале учета выдаваемых счетов-фактур (как основание для начисления НДС). Он подлежит регистрации у него в книге продаж с пометкой "уплата налога налоговым агентом" в момент фактического перечисления средств иностранному поставщику либо арендодателю. Данный счет-фактура не регистрируется в книге покупок, поскольку налоговым вычетом плательщики "упрощенного" налога воспользоваться не могут.

### Пример

Муниципальное унитарное предприятие владеет муниципальным имуществом на праве хозяйственного ведения и сдает неиспользуемые площади данного имущества в аренду. При этом данное предприятие применяет упрощенную систему налогообложения. Является ли МУП плательщиком налога на добавленную стоимость при сдаче в аренду муниципального имущества?

В соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (кроме перечисленных в **пункте 2 статьи 146** Налогового кодекса РФ), в том числе оказание услуг по сдаче в аренду имущества, облагаются налогом на добавленную стоимость. На основании **статьи 143** Налогового кодекса РФ организации являются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость.

Таким образом, при оказании услуг по сдаче в аренду имущества организация-арендодатель, являющаяся налогоплательщиком налога на добавленную стоимость, должна исчислять, предъявлять арендатору имущества и уплачивать данный налог в общеустановленном порядке.

**Пунктом 3 статьи 161** Налогового кодекса РФ определено, что при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества исчисление и уплата налога на добавленную стоимость производятся налоговыми агентами, которыми признаются арендаторы указанного имущества. Они обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Таким образом, обязанности налогового агента, предусмотренные **пунктом 3 статьи 161** Кодекса, возникают у тех лиц, которые арендуют указанное имущество непосредственно у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления, то есть когда арендодателем выступает орган государственной власти и управления, орган местного самоуправления.

В случае оказания лицом, не относящимся к органам государственной власти и управления, органам местного самоуправления, услуг по сдаче в аренду вышеуказанного имущества от своего имени у арендатора имущества обязанностей налогового агента, предусмотренных **пунктом 3 статьи 161** Налогового кодекса РФ, не возникает.

Как следует из вопроса, муниципальное унитарное предприятие владеет муниципальным имуществом на праве хозяйственного ведения и от своего имени оказывает услуги по сдаче в аренду имущества. Таким образом, налогообложение

данных услуг по сдаче в аренду имущества производится в общеустановленном порядке, и у арендатора не возникает обязанностей налогового агента по такой операции.

Учитывая, что названные услуги по сдаче имущества в аренду оказываются организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, они не должны облагаться налогом на добавленную стоимость. Изложенная позиция не противоречит **определению** Конституционного суда от 2 октября 2003 г. N 384-О и позиции Минфина России, изложенной в **письме** от 26 августа 2008 г. N 03-07-11/284.

Кроме того, в том случае если организация, не являющаяся плательщиком налога на добавленную стоимость, выставила покупателю **счет-фактуру** с выделенной суммой налога, то данная сумма налога подлежит уплате в бюджет на основании **пункта 5 статьи 173** Налогового кодекса РФ. При этом у покупателя право на вычет суммы налога по указанному счету-фактуре не возникает, поскольку данный счет-фактура выставлен с нарушением порядка, установленного **подпунктом 2 пункта 5 статьи 169** Налогового кодекса РФ.

Итак, если коммерческие фирмы арендуют государственное или муниципальное имущество, находящееся в оперативном управлении или хозяйственном ведении у унитарных предприятий, то, как правило, в этих случаях заключается трехсторонний договор между арендатором, ГУПом или МУПом и территориальным органом Росимущества. При этом унитарное предприятие вполне может применять упрощенную систему налогообложения. В связи с этим возникает вопрос, а нужно ли в данном случае платить НДС?

Налоговики настаивают, что в таких случаях НДС также обязан платить арендатор. Однако минфиновцы неоднократно разъясняли обратное: налог с арендной платы по таким трехсторонним договорам должно перечислять унитарное предприятие. Более того, в письме Минфина России от 10 июня 2004 г. N 03-03-11/92 чиновники сослались на **определение** Конституционного суда РФ от 2 октября 2003 г. N 384-О, в котором сделан аналогичный вывод.

Следовательно, чтобы определить, кто должен платить НДС, нужно внимательно изучить договор аренды. Если там сказано, что арендодателем является унитарное предприятие, а территориальный орган Росимущества всего лишь подтверждает его полномочия, то НДС должно платить унитарное предприятие. В том же случае, когда в договоре арендодателем назван департамент, комитет или Управление Росимущества, то налог обязан перечислять арендатор.

### **Пример**

Для осуществления предпринимательской деятельности индивидуальный предприниматель арендует помещение у жилищно-эксплуатационной конторы (ЖЭК), находящейся в ведении Министерства обороны РФ.

В соответствии с требованиями **пункта 3 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, кроме как при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Будет ли в этой ситуации индивидуальный предприниматель признаваться налоговым агентом, обязанным исчислить и уплатить в бюджет НДС?

Ответ на этот вопрос дали минфиновцы (письма Минфина России от **26 августа 2008 г. N 03-07-11/284**, от 16 сентября 2005 г. N 03-04-14/16). Согласно **пункту 3 статьи 346.11** главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ индивидуальные предприниматели, применяющие

упрощенную систему налогообложения, налогоплательщиками налога на добавленную стоимость не признаются, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Кроме того, **пунктом 5** указанной статьи Налогового кодекса РФ предусмотрено, что индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, исполняют предусмотренные Налоговым кодексом РФ обязанности налоговых агентов, в том числе при исчислении и уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

**Пунктом 3 статьи 161** главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса РФ установлен особый порядок применения налога на добавленную стоимость при реализации на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества органами государственной власти и управления или органами местного самоуправления.

Так, в соответствии с данным порядком исчислять и уплачивать в бюджет соответствующую сумму налога на добавленную стоимость обязаны арендаторы такого имущества, в том числе применяющие упрощенную систему налогообложения.

Что касается услуг по предоставлению в аренду федерального или муниципального недвижимого имущества, закрепленного за какой-либо организацией на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, то в отношении таких услуг особенностей по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость (**глава 21** Налогового кодекса РФ) не предусмотрено. Поэтому при оказании организацией услуг по предоставлению в аренду федерального или муниципального недвижимого имущества, закрепленного за ней на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, налогоплательщиком налога на добавленную стоимость является эта организация, а не арендатор имущества.

Итак, согласно **пункту 5 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Согласно **пункту 3 статьи 161** Налогового кодекса РФ арендаторы федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества признаются налоговыми агентами по НДС. Они должны исчислить сумму налога к уплате в бюджет и перечислить ее за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику. Этого требует **пункт 4 статьи 173** Кодекса. Сумма арендной платы, указанная в договоре с органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления, должна включать сумму налога на добавленную стоимость. При перечислении арендодателю арендной платы арендатор, являющийся налоговым агентом, из общей суммы арендной платы должен исчислить налог. В силу **пункта 4 статьи 164** Налогового кодекса РФ при удержании НДС налоговыми агентами в соответствии со статьей 161 налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Другими словами, предприниматель обязан исчислить и уплатить НДС в бюджет с доходов арендодателя в виде арендной платы за арендованное имущество (с учетом НДС) по ставке 18/118.

## **Приобретение на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика**

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

Иностранные лица, у которых есть на территории России постоянные представительства, самостоятельно уплачивают налоги в бюджет. Дело в том, что согласно статье 144 Налогового кодекса РФ иностранные организации в случае осуществления деятельности обязаны встать на учет по месту нахождения иностранных представительств. При этом им присваивается ИНН и КПП. Так вот, при покупке товаров (работ, услуг) у таких представительств обязанностей налогового агента у вас как у покупателя не возникает.

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

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

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

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

В декларации заполняют **титульный лист и раздел 2** "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента". Добавим, что раздел 2 оформляется по каждому иностранному лицу.

Если иностранец оказал какие-то услуги или выполнил какие-то работы, то НДС нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. То есть в обслуживающий банк нужно подать два платежных поручения - одну на сумму вознаграждения, другую - на сумму НДС.

Теперь о вычетах. Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет, можно принять к вычету (**п. 3 ст. 171** Налогового кодекса РФ). Правда, для этого нужно выполнить все условия.

Согласно **пункту 5 статьи 171** Налогового кодекса РФ "положения настоящего пункта распространяются на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с **пунктом 2 статьи 161** Налогового кодекса РФ". То есть налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС либо освобожденные от его уплаты, могут принять налог к вычету на общих основаниях. Правда, после уплаты НДС в бюджет.

Согласно **пункту 7 статьи 170** Налогового кодекса РФ организации, которые не являются налогоплательщиками либо освобождены от такой обязанности, а также индивидуальные предприниматели вправе включать в расходы суммы налога, которые были исчислены и уплачены ими в бюджет при исполнении обязанностей



налогового агента в соответствии с **пунктом 2 статьи 161** Налогового кодекса РФ. Сделать это можно в случаях возврата товаров продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока), отказа от них, изменения условий либо расторжения соответствующих договоров и возврата сумм авансовых платежей.

### **НДС при реализации конфискованного и бесхозного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования**

При реализации конфискованного и бесхозного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования, налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию вышеуказанного имущества. Налоговая база при этом определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), устанавливаемой согласно **статье 40** Налогового кодекса РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров).

При реализации налоговым агентом вышеуказанных ценностей им выписываются два экземпляра **счета-фактуры**. Один передается покупателю, а второй подшивается в журнал учета выдаваемых счетов-фактур как основание для начисления НДС. Он подлежит регистрации в **книге продаж** налогового агента с пометкой "уплата налога налоговым агентом" в момент фактического получения средств от покупателя.

При составлении счетов-фактур на каждом из них делается пометка "реализация конфискованного или бесхозного имущества, кладов, скупленных ценностей или ценностей, перешедших к государству по праву наследования" (указывается конкретный вид из данного перечня).

В **книге покупок** ни один из счетов-фактур не регистрируется, так как в данном случае налоговые агенты не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных в бюджет по этим операциям.

### **1.3.2. Налог на доходы физических лиц**

Налогоплательщики, переведенные на упрощенную систему налогообложения, сохраняют действующий порядок исчисления, удержания и перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц, в случае если они производят выплату последним доходов, определенных **статьей 208** Налогового кодекса РФ. Это правило касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей, производящих выплату доходов физическим лицам. При этом российские организации, индивидуальные предприниматели, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил некоторые доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога (**п. 1 ст. 226** Налогового кодекса РФ).

При этом непосредственно налогоплательщиками являются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (**ст. 207** Налогового кодекса РФ). Порядок исчисления и удержания налога на доходы физических лиц налоговыми агентами (в том числе и применяющими упрощенную систему налогообложения) в настоящее время регламентируется главой 23 Налогового кодекса РФ. Поскольку подавляющее большинство налогоплательщиков достаточно хорошо осведомлено о

нем, вряд ли стоит подробно останавливаться на этом вопросе.

Исключение, когда при выплате доходов физическим лицам налог не исчисляется и не уплачивается в бюджет источником выплаты, составляют лишь некоторые случаи, которые указаны в **статьях 214.1, 227 и 228** Налогового кодекса РФ.

### 1.3.3. Налог на прибыль

Для того чтобы определить, в каких случаях по отношению к налогу на прибыль организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие "упрощенный" налог, будут являться налоговыми агентами, каким образом в каждом конкретном случае исчислять налог, какие налоговые ставки применять, в какие сроки перечислять сумму налога в бюджет, необходимо обратиться к **главе 25** Налогового кодекса РФ.

Под определение "налоговый агент" применительно к налогу на прибыль организаций подпадают российские юридические лица (**п. 4 ст. 286** Налогового кодекса РФ). Кроме того, хотя это прямо не указано в главе 25 Налогового кодекса РФ, налоговыми агентами следует признать и индивидуальных предпринимателей, совершающих операции, при которых налог подлежит удержанию у источника выплат. Это следует из общего правила, предусмотренного **статьей 24** Налогового кодекса РФ, поскольку в отношении налога на прибыль для указанной категории лиц не предусмотрено освобождение от исполнения обязанностей налоговых агентов.

**Глава 25** Налогового кодекса РФ предусматривает следующие случаи возникновения у налогоплательщика обязанностей налогового агента.

1. Если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации. При этом обязанность по определению сумм налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению ее в бюджет возлагается на российскую или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (**п. 4 ст. 286** Налогового кодекса РФ).

2. Если доход выплачивается налогоплательщиком в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на источник доходов (**п. 5 ст. 286** Налогового кодекса РФ).

### Выплата доходов иностранным налогоплательщикам

В случаях, когда российская организация или индивидуальный предприниматель выплачивает иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, доходы, не связанные с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, такие доходы относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом на прибыль у источника выплаты (**п. 1 ст. 309** Налогового кодекса РФ). Организация, удерживающая налог на прибыль, признается налоговым агентом при каждой выплате.

Перечень доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, с которых налоговые агенты обязаны удержать налог, приведен в **статье 309**

Налогового кодекса РФ. К ним относятся:

- 1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации-акционеру (участнику) российских организаций;
- 2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;
- 3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (ставка налога - 0 и 15% в зависимости от вида бумаг, **п. 4 ст. 284** НК РФ), а также доходы по иным долговым обязательствам российских организаций;
- 4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;
- 5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких долей;
- 6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;
- 7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках;
- 8) доходы от международных перевозок;
- 9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;
- 10) иные аналогичные доходы.

**Пунктом 2 статьи 309** Налогового кодекса РФ предусмотрено, что доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в **подпунктах 5 и 6 пункта 1 статьи 304** Налогового кодекса РФ, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

При удержании налога у источника выплаты по доходам, указанным в упомянутых выше подпунктах, из сумм таких доходов налоговым агентом могут быть вычтены расходы в порядке, предусмотренном **статьями 268 и 280** Налогового кодекса РФ. Иностранная организация обязана в этом случае представить агенту документальное подтверждение произведенных расходов. Если эти расходы не признаются расходом для целей налогообложения, с таких доходов налог начисляется по ставке 20%.

Удержание и перечисление сумм налога в федеральный бюджет должны осуществляться налоговым агентом одновременно с выплатой дохода иностранной организации. Уплата налога производится либо в валюте дохода, либо в рублях по **курсу** Банка России на дату перечисления налога. В случае выплаты дохода в неденежной форме (в том числе в порядке взаимозачета) налоговый агент обязан перечислить налог в исчисленной сумме, уменьшив выплату неденежной составляющей иностранной организации.

**Статьей 310** Налогового кодекса РФ предусмотрены случаи, когда налоговый

агент не должен удерживать налог из перечисленных выше доходов иностранной организации.

1. Иностранная организация имеет постоянное представительство в Российской Федерации, при этом у налогового агента на руках находится нотариально заверенная копия свидетельства постановки на учет получателя доходов в налоговых органах с датой постановки не ранее чем в предшествующих налоговых периодах.

2. Налог с полученных доходов иностранной организации исчисляется по ставке 0% (определяемых **статьей 284** Налогового кодекса РФ).

3. Выплаты доходов производятся в рамках соглашений о разделе продукции. Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах такие выплаты освобождены от удержания налога при перечислении дохода иностранным организациям.

4. Выплаты в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом на территории Российской Федерации при условии представления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного **пунктом 1 статьи 312** Налогового кодекса РФ.

Международными договорами (соглашениями) может быть предусмотрено применение пониженных ставок к некоторым видам доходов иностранной организации. В этом случае при условии предъявления налоговому агенту иностранной организацией подтверждения налоговый агент удерживает налог по соответствующим пониженным ставкам. Такой порядок установлен **пунктом 1 статьи 312** Налогового кодекса РФ.

### **Выплата дивидендов российским и иностранным организациям**

В соответствии с **пунктом 1 статьи 43** Налогового кодекса РФ дивидендами признаются любые доходы, полученные акционерами (участниками) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционерам (участникам) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Дивиденды выплачиваются коммерческими организациями, как правило, по окончании отчетного года. Акционерные общества согласно **пункту 1 статьи 42** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Закон N 208-ФЗ) вправе по результатам I квартала, полугодия, 9 месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям. Согласно принятым решениям общество обязано выплатить объявленные по каждой категории (типу) акций дивиденды.

Решения о выплате (объявлении) дивидендов, в том числе решения о размере дивиденда и форме его выплаты по акциям каждой категории (типа), принимаются общим собранием акционеров. Размер дивидендов не может быть больше рекомендованного Советом директоров (наблюдательным советом) общества (**п. 3 ст. 42** Закона N 208-ФЗ).

Для распределения дивидендов составляется список лиц, имеющих право получения годовых дивидендов, при этом для составления такого списка номинальный держатель акций представляет данные о лицах, в интересах которых он владеет акциями.

Расшифровка начисленных сумм дивидендов производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, его

юридического адреса, идентификационного номера налогоплательщика, руководителя организации, контактного телефона, суммы дохода и суммы налога.

При выплате дивидендов акционерное общество выступает налоговым агентом и выплачивает акционерам дивиденды за вычетом налога на прибыль.

Сумма налога на прибыль, удерживаемая налоговым агентом, зависит не только от суммы выплачиваемых дивидендов, но и от того, кто является получателем дохода - российская или иностранная организация, а также и от того, получает ли сама организация доходы от долевого участия в других организациях.

Если организация выплачивает дивиденды российской организации, не получая при этом доходов от долевого участия в других организациях, сумма налога на прибыль, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика-получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом исходя из общей суммы налога, исчисленной в порядке, установленном законом, и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов (**п. 2 ст. 275** Налогового кодекса РФ). При этом применяется налоговая ставка 9%.

В случае, когда организация, выплачивающая дивиденды российской организации, сама получает доходы от долевого участия в других организациях, налог, подлежащий удержанию у источника выплаты, согласно **пункту 3 статьи 275** Налогового кодекса РФ, рассчитывается в следующем порядке:

- вначале из общей суммы дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками), вычитается сумма дивидендов, подлежащих выплате иностранным организациям или физическим лицам (если таковые есть);

- затем определяется разница между исчисленной суммой и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом за текущий отчетный (налоговый) период.

В случае если полученная разница положительна, к ней применяется ставка 9%.

### **Пример**

Организация начислила дивиденды в размере 100 000 руб., при этом сумма дивидендов, подлежащая выплате иностранной организации, составила 20 000 руб.

Предположим, что акционерное общество в отчетном периоде получило доход от долевого участия в других организациях в размере 50 000 руб.

Расчет суммы налога на прибыль, подлежащего уплате исходя из суммы дивидендов, уплачиваемых российской организации.

1. Дивиденды, подлежащие выплате российской организации:

100 000 руб. - 20 000 руб. = 80 000 руб.

2. Разница между суммой дивидендов, подлежащих выплате российской организации, и суммой дивидендов, полученных от долевого участия в других организациях:

80 000 руб. - 50 000 руб. = 30 000 руб.

3. Сумма налога на прибыль, подлежащего удержанию и уплате в бюджет:

30 000 руб. x 9% : 100% = 2 700 руб.

Если среди акционеров (участников) российских организаций есть иностранные юридические лица, которые не состоят на налоговом учете в России, то из сумм выплаченных им дивидендов (доходов) также удерживается налог на прибыль организаций.

В отличие от налоговой базы по доходам, выплачиваемым российским организациям и физическим лицам, которая уменьшается на сумму доходов, полученных от долевого участия в других организациях, налоговая база по доходам, уплачиваемым иностранным организациям и физическим лицам, не уменьшается на

сумму полученных дивидендов и равна выплачиваемой сумме.

Аналогичная норма содержится в **пункте 3 статьи 275** Налогового кодекса РФ, предусматривающей, что в случае если российская организация-налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом Российской Федерации, налоговая база налогоплательщика-получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов, и к ней применяется ставка в размере 15%.

По доходам, выплачиваемым как российским, так и иностранным организациям в виде дивидендов, налог удерживается налоговым агентом при выплате дохода и перечисляется в бюджет в течение десяти дней со дня выплаты дохода (**п. 4 ст. 287** Налогового кодекса РФ).

Должны ли организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, при выплате дивидендов другим организациям или физическим лицам, применяющим общий режим налогообложения, также удерживать и перечислять в бюджет соответствующий налог?

В соответствии с **пунктом 5 статьи 346.11** НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

При выплате организацией, применяющей вышеназванный специальный налоговый режим, доходов в виде дивидендов другим организациям или физическим лицам, применяющим общий режим налогообложения, такая организация обязана в общеустановленном порядке исчислить, удержать у источника выплаты и перечислить в бюджет соответствующий налог.

При этом налоговая база по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, определяется налоговым агентом с учетом особенностей, установленных **пунктом 2 статьи 275** Налогового кодекса РФ.

Так, сумма налога, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика-получателя дивидендов, исчисляется агентом исходя из общей суммы налога, исчисленной в порядке, установленном **пунктом 2 статьи 275** Налогового кодекса РФ, и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов.

Общая сумма налога определяется как произведение ставки налога, установленной **подпунктом 1 пункта 3 статьи 284** Налогового кодекса РФ (9 процентов), и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате налоговым агентом в соответствии с **пунктом 3 статьи 275** Налогового кодекса РФ в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов. В случае если полученная разница отрицательна, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Таким образом, фирма, применяющая упрощенную систему налогообложения, не должна включать в доходы дивиденды, если налог удержал налоговый агент. Если организация выплачивает дивиденды организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, и при этом как налоговый агент исчисляет, удерживает и перечисляет с указанных сумм налог на прибыль организаций, организация-получатель дивидендов не учитывает данные денежные суммы в качестве доходов при определении налоговой базы по "упрощенному" налогу.

Согласно **статье 275** Налогового кодекса РФ налог с дивидендов рассчитывается так:



$H = K \times C_n \times (d - D)$ , где:

H - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика-получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

C<sub>n</sub> - соответствующая налоговая ставка, установленная **подпунктами 1 и 2 пункта 3 статьи 284** или **пунктом 4 статьи 224** Налогового кодекса РФ;

d - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков-получателей дивидендов;

D - общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде (за исключением дивидендов, указанных в **подпункте 1 пункта 3 статьи 284** Налогового кодекса РФ) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков-получателей дивидендов. При условии, если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

Уменьшать начисленные дивиденды могут только дивиденды, с которых налог не удерживался. Также в расчет нельзя брать суммы полученных дивидендов, по которым налог на прибыль начислили по ставке 0%.

Дивиденды, которые получила российская компания, будут облагаться налогом на прибыль по ставке 0%. Другими словами, удерживать налог с дивидендов будет не нужно. Однако, чтобы воспользоваться льготой, нужно выполнить ряд условий.

1. На день принятия решения о выплате дивидендов доля их получателя в уставном капитале компании, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 50% в течение не менее 365 дней, либо получатель дивидендов владеет депозитарными расписками, позволяющими получить не менее 50% общей суммы дивидендов.

2. Дивиденды получены от российской организации или иностранной компании, которые не зарегистрированы в оффшорной зоне. Перечень таких оффшорных зон должен утвердить Минфин России.

3. Стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством Российской Федерации в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн. руб. Другими словами, стоимость вклада учредителя в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды, превышает 500 млн. руб.

Понятно, что выполнить последнее условие могут далеко не все компании. Большинство средних и мелких фирм будут по-прежнему платить налог по ставке 9%.

Чтобы подтвердить право на применение налоговой ставки 0%, налогоплательщики обязаны предоставить в налоговую инспекцию документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующего права.

Таковыми документами могут, в частности, являться договоры купли-продажи (мены), решения о размещении эмиссионных ценных бумаг, договоры о реорганизации в форме слияния или присоединения, решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования, ликвидационные

(разделительные) балансы, передаточные акты, свидетельства о государственной регистрации организации, планы приватизации, решения о выпуске ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска ценных бумаг, проспекты эмиссии, судебные решения, уставы, учредительные договоры (решения об учреждении) или их аналоги, выписки из лицевого счета (счетов) в системе ведения реестра акционеров (участников), выписки по счету (счетам) "депо" и иные документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующих прав. Указанные документы или их копии, если они составлены на иностранном языке, должны быть легализованы в установленном порядке и переведены на русский язык.

#### **1.3.4. Ответственность налоговых агентов**

Согласно налоговому законодательству налогоплательщики и налоговые агенты имеют различные обязанности. При сопоставлении их обязанностей можно выделить основной критерий различия в их правовом статусе, который заключается в том, что, в отличие от налогоплательщика, налоговый агент обязан правильно и своевременно определить размер налога, удержать его из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислить его в бюджет, а не уплатить налог, то есть налоговые агенты не являются носителями обязанности уплаты налогов.

Чтобы увидеть разницу между этими двумя понятиями, обратимся к понятию самого налога. Так, в **статье 8** Налогового кодекса РФ четко сказано, что под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Анализируя данное положение, можно сделать вывод, что вне зависимости от способа уплаты налога (непосредственно налогоплательщиком либо через налогового агента) такая уплата должна осуществляться только за счет средств (имущества) налогоплательщика. Следовательно, налогоплательщик, самостоятельно исполняющий свое налоговое обязательство, обязан произвести изъятие части своего собственного имущества, тогда как налоговый агент, исполняя налоговое обязательство за налогоплательщика, обязан произвести изъятие части не собственного имущества, а части "чужого" имущества (налогоплательщика).

Следовательно, различие между понятиями "перечислить" и "уплатить" налог заключается в том, что налоговым агентом при перечислении осуществляется передача в бюджет сумм налога, удержанных из средств налогоплательщика, а уплата предполагает возможность совершения действий по передаче в бюджет сумм налога как из средств налогоплательщика, так и из средств самого налогового агента. При этом законодатель не закрепляет за налоговым агентом обязанности уплатить налог.

В связи с отсутствием у налогового агента обязанности уплатить налог за счет собственных средств возникают два вопроса:

1) каковы последствия для тех организаций (налоговых агентов) которые удержали, но не перечислили налог в бюджет?

2) каковы последствия для тех, которые не удержали и, соответственно, не перечислили налог в бюджет?

Если налоговый агент удержал налог, но не перечислил его в бюджет, то

неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению в бюджет (ст. 123 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, в такой ситуации в соответствии со **статьей 75** Налогового кодекса РФ на налогового агента возлагается обязанность заплатить пени, поскольку налог в бюджет поступит теперь в более поздние сроки. При этом согласно **пункту 5 статьи 108** НК РФ привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Кроме того, в **пункте 1 статьи 46** Налогового кодекса РФ установлено правило, согласно которому в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогового агента на счета в банках. Порядок обращения взыскания на денежные средства, находящиеся в кассе, и иное имущество налогового агента регулируется **47** Налогового кодекса РФ. По данному вопросу Пленум ВАС РФ в **пункте 11** совместного постановления Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41 и ВАС РФ N 9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указал, что при применении пункта 1 статьи 46 Налогового кодекса РФ необходимо иметь в виду, что по смыслу данной нормы не перечисленная налоговым агентом-организацией сумма налога, подлежащая удержанию у налогоплательщика, и пеня взыскиваются с налогового агента по правилам взыскания недоимки и пени с налогоплательщика, то есть в бесспорном порядке за исключениями, установленными **пунктом 1 статьи 45** Налогового кодекса РФ.

Таким образом, недоимка и пеня в соответствии со **статьей 46** Налогового кодекса РФ взыскиваются с налогового агента в бесспорном порядке, а штраф - в судебном порядке, предусмотренном **статьей 104** Налогового кодекса РФ.

Следует отметить, что **Налоговый кодекс** РФ отнес к налоговой ответственности только взыскание штрафа. Что касается взыскания суммы налога, то законодатель квалифицировал его как средство, применяемое государством для исполнения обязанности по уплате налога. Уплата же пени в соответствии с Налоговым кодексом РФ является одним из способов обеспечения исполнения налоговых обязательств и не относится к числу мер ответственности за их нарушение, а ее исчисление и уплата (взыскание) призваны компенсировать потери государства от недополучения сумм налогов, подлежавших удержанию у источника выплаты. Вместе с тем способ ее взыскания, аналогичный способу взыскания неудержанного налога, а также общий принцип исчисления независимо от реальных потерь государства позволяют судить о пене как о санкции и наказании за неисполнение норм налогового права.

Если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, складывается иная ситуация, связанная с тем, что обязанностью налогового агента является перечисление налога, удержанного у налогоплательщика, а не уплата налога за счет собственных средств. Соответственно, в рассматриваемом случае налоговые органы не могут взыскать в принудительном порядке с налогового агента не уплаченные им суммы налога.

Организация при выплате доходов иностранному лицу не удержала и не уплатила в бюджет соответствующую сумму налога на прибыль. Налоговая инспекция посчитала, что в этом случае сумма налога, не удержанная с иностранного юридического лица, подлежит взысканию с источника выплаты дохода, то есть с налогового агента.

Однако суд признал действия налогового органа противоречащими

законодательству, поскольку согласно **статье 8** Налогового кодекса РФ суть налога - изъятие части имущества, принадлежащего налогоплательщику, а не третьим лицам. Соответственно, если налоговый агент не удержал и не перечислил налог из дохода налогоплательщика, то неисполненной считается обязанность по уплате налога налогоплательщиком.

Исходя из изложенного выше если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, то и взыскать его нельзя.

В то же время в силу **статьи 123** Налогового кодекса РФ с налогового агента может быть взыскан штраф за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика, в размере 20%. Такая позиция высказана Пленумом ВАС РФ в **пункте 44** постановления от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ", который постановил, что взыскание штрафа за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика. Смысл данного указания состоит в том, что ответственность может быть применена не только в случае, когда налоговый агент при фактической выплате дохода налогоплательщику удержал из его средств налог, не перечислив его в бюджет, но и в том случае, когда он по каким-то причинам не удержал налог из выплаченного налогоплательщику дохода, хотя такая возможность и обязанность у него была.

При этом ВАС РФ указал, что данное правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. Это вытекает из анализа **статьи 24** Налогового кодекса РФ, которая возлагает на налогового агента обязанность сообщить в месячный срок в налоговый орган о невозможности удержать суммы налогов и о суммах задолженности иностранного налогоплательщика. Следовательно, если удержание налога невозможно по объективным причинам, например, при выплате доходов в натуральной форме, акциями, продукцией, товарами, услугами, а также при совершении бартерных сделок и зачета взаимных требований, то у налогового агента обязанностей по удержанию и перечислению налогов не возникает, поскольку отсутствуют необходимые денежные средства, подлежащие перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) в качестве налогов. Отметим, что Высший арбитражный суд готовит новые разъяснения по поводу применения первой части Налогового кодекса РФ. Будем надеяться, что увидим их в начале 2011 года.

Это находит подтверждение в **пункте 10** постановления Пленума ВАС РФ и Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации", где указано следующее: если доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация предоставляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном **подпунктом 2 пункта 3 статьи 24** Налогового кодекса РФ. Эта позиция подкрепляется и в более поздних определениях ВАС РФ от **20 октября 2008 г. N 13459/08** и от **23 сентября 2008 г. N 11786/08**.

## Глава 2. Как перейти на упрощенную систему налогообложения

Порядок перехода на "упрощенку" является заявительным. Это значит, что для перехода на упрощенную систему налогообложения необходимо представить в налоговые органы заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Если вы хотите использовать "упрощенку" начиная с 1 января 2012 года, вам необходимо подать заявление в период с 1 октября по 30 ноября 2011 года.

### 2.1. Составляем заявление

Если организация удовлетворяет всем критериям, которые предъявляются к будущим субъектам упрощенки, она может перейти на данный специальный налоговый режим. Для этого в налоговую инспекцию, где зарегистрирована организация, подается заявление по рекомендуемой форме N 26.2-1 или в произвольной форме (**письмо** Минфина России от 3 ноября 2005 г. N 03-11-05/96). **Форма N 26.2-1** утверждена **Приказом** ФНС России от 13 апреля 2010 г. N ММВ-7-3/182. Подать заявление нужно в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, с которого организация предполагает применять упрощенку. Такой порядок предусмотрен **пунктом 1 статьи 346.13** НК РФ.

Напоминаем, что форма заявления носит рекомендательный характер, поэтому предприятия и предприниматели могут ее видоизменять при условии, что в заявлении обязательно будут отражены следующие данные:

- полное название организации или фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя;
- основной государственный номер (ОГРН - для юридических лиц или ОГРНИП - для индивидуальных предпринимателей);
- ИНН/КПП для организаций и ИНН для предпринимателей.

Если организация или предприниматель подают заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с документами, необходимыми для государственной регистрации, то ОГРН, ИНН и КПП в заявлении не указываются;

- дата перехода на упрощенную систему налогообложения.

Перейти на упрощенную систему налогообложения можно с начала календарного года, следовательно, по этой строке необходимо указать "01 января" того года, с которого налогоплательщик собирается применять "упрощенку".

Организации и предприниматели, представляющие заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с документами для государственной регистрации, должны в этой строке указать не конкретную дату, а вписать "со дня государственной регистрации";

- объект налогообложения, выбранный налогоплательщиком. Это могут быть как доходы, так и доходы, уменьшенные на величину расходов (**п. 1 ст. 346.14** Налогового кодекса РФ);
- сумма доходов от реализации товаров, работ, услуг (без учета НДС) за 9 месяцев того года, в котором подается заявление;
- средняя численность сотрудников за 9 месяцев года, в котором организация или предприниматель составляет заявление.

Напомним некоторые основные правила расчета средней численности сотрудников.

Работодатель ведет ежедневный учет списочной численности работников. Среднесписочная численность работников рассчитывается за определенный период

(месяц, квартал, полугодие) на основании списочной численности.

В списочную и среднесписочную численность не включаются внешние совместители и лица, работающие по гражданско-правовым договорам. Поэтому средняя численность складывается из среднесписочной численности работников, средней численности внешних совместителей и средней численности работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, которые числятся на балансе организации на день подачи заявления.

Данные об остаточной стоимости внеоборотных активов нужно взять из соответствующих регистров бухгалтерского учета. Предприниматели по этой строке ставят прочерк. Это же касается вновь созданных форм.

Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения должен подписать руководитель организации или индивидуальный предприниматель. Подпись заверяется печатью организации или предпринимателя.

Организация может представить в налоговые органы заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения лично, через уполномоченного представителя или послать по почте заказным письмом.

Если вы решили передать заявление лично, то датой подачи будет считаться день его поступления в секретариат или в канцелярию инспекции. В случае отправки заявления по почте датой его подачи будет считаться день, указанный на почтовом штемпеле.

После получения заявления налоговики должны решить, может ли организация (предприниматель) применять "упрощенку" или нет. В случае если решение будет отрицательным, то налоговики пришлют сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения по **форме N 26.2-4**, утвержденной **Приказом** ФНС России от 13 апреля 2010 г. N ММВ-7-3/182@.

## **2.2. Можно ли изменить объект налогообложения**

**Пункт 2 статьи 346.14** Налогового кодекса РФ предусматривал, что налогоплательщик может менять объект налогообложения ежегодно.

Объект налогообложения налогоплательщик выбирает до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

В соответствии со **статьей 346.14** Налогового кодекса РФ налогоплательщик вправе выбрать объектом налогообложения "доходы" или "доходы, уменьшенные на величину расходов". Объект налогообложения может меняться налогоплательщиком ежегодно.

В силу **пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ налогоплательщики, выбравшие объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", уменьшают полученные доходы на произведенные расходы.

Согласно **статье 346.18** Налогового кодекса РФ в случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

В соответствии со **статьей 346.20** Налогового кодекса РФ в случае если объектом налогообложения являются "доходы", налоговая ставка устанавливается в



размере 6%.

В случае если объектом налогообложения являются "доходы, уменьшенные на величину расходов", налоговая ставка устанавливается в размере 15%. При этом законодатели **Федеральным законом** от 26 ноября 2008 г. N 224-ФЗ разрешили субъектам РФ устанавливать дифференцированные ставки в пределах от 5 до 15% по этому объекту.

Таким образом, налогоплательщик, выбравший объектом налогообложения "доходы", не вправе при исчислении налоговой базы уменьшать их на произведенные расходы.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде "доходов" на объект налогообложения в виде "доходов, уменьшенных на величину расходов", расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде "доходов", при исчислении налоговой базы не учитываются.

Налогоплательщики, выбравшие объектом налогообложения "доходы", расходы в целях налогообложения не учитывают в принципе. Однако если налогоплательщик сменил объект налогообложения, то расходы по основным средствам, приобретенным до перехода на упрощенную систему налогообложения, можно учесть в расходах в порядке, установленном **подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. При этом остаточная стоимость основных средств согласно приведенным разъяснениям должна браться на дату перехода налогоплательщика на применение "упрощенки".

По мнению чиновников, если через несколько лет организация сменил объект налогообложения на "доходы", она прекратит списывать остаточную стоимость. А если потом она снова сменил объект налогообложения, то продолжит списывать стоимость, как если бы период применения "упрощенки" с объектом налогообложения "доходы" отсутствовал.

Если основное средство куплено в период применения упрощенной системы налогообложения, то его стоимость может быть списана в расходы, как только фирма сменил объект налогообложения с "доходов" на "доходы за минусом расходов". При этом учтите, что стоимость включается в расходы равномерно в течение первого года работы при объекте "доходы минус расходы". Понятно, что оно должно быть оплачено. Если это сделано только частично, то списанию подлежит только оплаченная часть.

Теперь расскажем о стоимости материалов. Расходы на приобретение материалов можно учесть при выполнении двух требований: они оплачены и списаны в производство (использованы в производстве). Если организация купила материалы в период применения организацией "упрощенки" с объектом налогообложения "доходы", то возможность учета расходов после смены объекта налогообложения будет зависеть от того, когда были выполнены условия признания расходов на приобретение материалов. Если материалы оплачены и использованы в производстве в периоде, когда объектом налогообложения были "доходы", то расходы на их приобретение относятся к этому периоду и их нельзя учесть. Другое дело, если одно из условий признания расходов соблюдено только после смены объекта налогообложения. Например, если в 2010 году материалы списаны в производство, а оплачены в 2011 году, то организация в 2011 году сможет учесть расходы на их приобретение.

### 2.3. Как перейти на использование "упрощенки" с момента государственной регистрации

Процедура государственной регистрации проводится налоговыми органами по принципу "одного окна". Для получения статуса юридического лица или индивидуального предпринимателя необходимо представить в налоговую инспекцию заявление о регистрации и комплект документов.

При создании организации заявление составляется по **форме N 11001**, которая утверждена **постановлением** Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 439. Порядок оформления заявления о государственной регистрации приведено в **приказе** ФНС России от 1 ноября 2004 г. N САЭ-3-09/16@. К заявлению необходимо приложить решение о создании организации, учредительные документы, а также квитанцию об оплате госпошлины.

Для регистрации в качестве индивидуального предпринимателя физическое лицо представляет в налоговые органы Заявление о государственной регистрации по **форме N 21001**, нотариально заверенную копию паспорта и квитанцию об оплате госпошлины (**подп. 8 п. 1 ст. 333.33** Налогового кодекса РФ).

Индивидуальные предприниматели и организации могут применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет в налоговой инспекции, указанной в соответствующем свидетельстве (**п. 2 ст. 346.13** Налогового кодекса РФ). Для этого также нужно подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Сделать это нужно в течение пяти дней, считая с даты постановки на учет в налоговой инспекции. Она указана в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе, выданном в соответствии с **абзацем вторым пункта 2 статьи 84** Налогового кодекса РФ.

Если заявитель опоздает с подачей заявления о переходе на "упрощенку", то применять этот налоговый режим организация (предприниматель) сможет только с начала календарного года.

Добавим, что после того как налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения, добровольно вернуться на прежний режим налогообложения он не сможет до конца года.

#### Пример

ООО применяет упрощенную систему налогообложения. По итогам отчетного периода предприятие вплотную приблизилось к предусмотренному **пунктом 4 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ лимиту. Общее собрание участников общества решило преобразовать ООО в ЗАО.

Создаваемое в результате реорганизации ЗАО будет подавать соответствующее заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения при регистрации. Таким образом, налоговый (отчетный) период для нового предприятия (ЗАО), соответственно, сократится и ЗАО (трансформированное ООО) избежит необходимости перехода на общий режим налогообложения. Законодатель не ограничивает никаким образом количество реорганизаций, которым может подвергнуться общество на основании решения его участников (акционеров).

В соответствии с **пунктом 2 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ вновь созданные организации, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае организации вправе применять упрощенную систему налогообложения в текущем календарном году с момента создания организации.

Поскольку в данном случае будет создана и зарегистрирована новая организация - закрытое акционерное общество, то при условии соблюдения требований **статьи 346.12** Налогового кодекса РФ, данная организация может подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в порядке, действующем для вновь созданных организаций.

В соответствии с действующей редакцией **пункта 2 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ вновь созданная организация вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе, выданном в соответствии с **абзацем вторым пункта 2 статьи 84** Налогового кодекса РФ. В этом случае организация вправе применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Итак, вновь созданная организация вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с момента постановки на учет. Этот день указывается в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. Если срок будет выдержан, то организация вправе применять упрощенную систему налогообложения с момента постановки на учет в налоговой инспекции.

#### **2.4. Как перейти на "упрощенку" с ЕНВД**

Организации, переставшие быть плательщиками ЕНВД, вправе сразу же перейти на упрощенную систему налогообложения. Все бы хорошо. Но данное новшество предполагает, что уплата ЕНВД прекращена, потому что фирма перестала соответствовать требованиям, предъявляемым к плательщикам "вмененного" налога региональным законодательством. А можно ли перейти на "упрощенку" в середине года, если ЕНВД перестали уплачивать из-за превышения ограничений, установленных Налоговым кодексом РФ, скажем, по площади или количеству автомобилей?

Ответ, данный Минфином России в **письме** от 10 мая 2006 г. N 03-11-04/2/100, оказался неутешительным. По мнению чиновников, перейти с уплаты ЕНВД на упрощенную систему, не дожидаясь конца года, можно лишь в том случае, если обязанность платить ЕНВД была снята с фирмы законом субъекта РФ. Правда, Минфин России учел, что с 2006 года правила уплаты ЕНВД регулируют уже не регионы, а местные органы власти. Поэтому чиновники позволили безотлагательно переходить на "упрощенку" и тем компаниям, которые перестали платить ЕНВД по решению муниципальных и городских властей.

А вот если фирма перестала соответствовать критериям плательщика ЕНВД, установленным непосредственно в **Налоговом кодексе** РФ, то до конца года ей придется платить обычные налоги (НДС и налог на прибыль). Перейти же на упрощенную систему такой компании удастся лишь со следующего года. Между тем аналогичную позицию высказал ФАС Северо-Западного округа в **постановлении** от 4 июня 2008 г. N A21-6882/2007.

На первый взгляд, с Минфином России не поспоришь. В **пункте 2 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ сказано, что фирмы, в соответствии с законодательством субъектов РФ до окончания года переставшие быть плательщиками ЕНВД, вправе перейти на упрощенную систему с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате "вмененного" налога. Но давайте разберемся.

Законы местных властей обязывают компании, которые занимаются тем или

иным бизнесом из списка, приведенного в **статье 346.26** Налогового кодекса РФ, платить на своей территории ЕНВД. При этом в местных нормативных актах все ограничения по количеству автомобилей или по площади торгового зала позаимствованы из Налогового кодекса.

Таким образом, фирма, перестав удовлетворять критериям плательщика ЕНВД, установленным в **главе 26.3** Налогового кодекса РФ, автоматически перестает соответствовать и нормам местного законодательства. Соответственно, неправильно разделять прекращение уплаты ЕНВД на основании местных нормативных актов и на основании Налогового кодекса. Фирма перестает платить "вмененный" налог всегда по двум этим основаниям.

Другой вопрос о переходе с ЕНВД на УСН: могут ли организации, которые в середине года оказались в ситуации, когда их деятельность больше не подпадает под ЕНВД, перейти на упрощенную систему налогообложения? Например, если компания осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере оказания бытовых услуг по пошиву одежды, но при этом она планирует заключить договор простого товарищества, на основании которого собирается работать далее.

На этот вопрос чиновники ответили следующее (**письмо** Минфина от 17 марта 2008 г. N 03-11-05/68). Исходя из **статьи 346.26** Налогового кодекса РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении, в частности, оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению.

Предпринимательская деятельность в сфере оказания бытовых услуг по пошиву одежды согласно **статье 346.26** Налогового кодекса РФ подлежит переводу на уплату единого налога на вмененный доход.

Согласно **статье 346.26** Налогового кодекса РФ (**п. 2.1** Налогового кодекса РФ) единый налог на вмененный доход не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в **пункте 2** настоящей статьи, в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Таким образом, в случае если компания планирует осуществлять предпринимательскую деятельность по пошиву одежды в рамках договора простого товарищества, то в соответствии с приведенной выше статьей указанная предпринимательская деятельность не будет облагаться единым налогом на вмененный доход.

Что касается вопроса о переходе организации и (или) индивидуального предпринимателя, которые перестали являться налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, на упрощенную систему налогообложения, то необходимо учитывать следующее. Согласно **абзацу 2 пункта 2 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством субъектов Российской Федерации до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

При этом нормы данной статьи Налогового кодекса РФ относятся только к тем организациям и (или) индивидуальным предпринимателям, которые утратили право применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в связи с исключением нормативными правовыми актами представительных органов

муниципальных районов, городских округов, а также законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга из перечня видов предпринимательской деятельности, установленного **пунктом 2 статьи 346.26** Налогового кодекса РФ, того вида деятельности, который они осуществляют.

В связи с этим при заключении договора простого товарищества компания должна будет перейти на общий режим налогообложения.

### **Глава 3. Выбираем объект налогообложения**

Организации (предпринимателю), чтобы перейти на "упрощенку", нужно выбрать объект налогообложения и указать его в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения.

**Главой 26.2** Налогового кодекса РФ предусмотрен не один, а два объекта налогообложения:

- "доходы";
- "доходы, уменьшенные на сумму расходов".

В первом случае ставка "упрощенного" налога составляет 6% (**п. 1 ст. 346.20** Налогового кодекса РФ). При этом расходы налогоплательщика, осуществленные в течение налогового периода, не учитываются при расчете "упрощенного" налога.

В то же время сумма "упрощенного" налога может быть уменьшена на величину страховых взносов (**п. 3 ст. 346.21** Налогового кодекса РФ), а также на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счет собственных средств организации или предпринимателя (**п. 3 ст. 346.21** Налогового кодекса РФ). Общая сумма пенсионных взносов и больничных, которые можно взять в расчет "упрощенного" налога, не должна составлять более 50% исчисленного налога.

Для налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения "доходы", уплата минимального налога и перенос убытков на будущее не предусмотрены.

Что касается другого объекта налогообложения "доходов, уменьшенных на величину расходов", то налоговая ставка по нему составляет 15% (**п. 2 ст. 346.20** Налогового кодекса РФ). Напомним, что субъектами РФ ставка в этом случае может быть снижена до 5%.

При расчете налоговой базы в этом случае величина доходов уменьшается на сумму произведенных и оплаченных расходов, в том числе на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных организацией или предпринимателем за счет собственных средств (**п. 2 ст. 346.18** Налогового кодекса РФ).

Учтите, что **статьей 346.16** Налогового кодекса РФ предусмотрен закрытый перечень расходов при использовании объекта налогообложения "доходы минус расходы". Поэтому далеко не все свои расходы налогоплательщик сможет учесть при расчете налога.

Если по итогам работы за год сумма налога оказалась меньше, чем величина минимального налога, то организации (предпринимателю) придется заплатить в бюджет минимальный налог (**п. 6 ст. 346.18** Налогового кодекса РФ). Минимальный налог составляет 1% от суммы доходов налогоплательщика.

По итогам налогового периода расходы могут превысить доходы. В следующих налоговых периодах налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", имеет право уменьшить налоговую базу (доходы минус расходы) на величину убытка, полученного в результате применения упрощенной системы налогообложения (**п. 7**

**ст. 346.18** Налогового кодекса РФ). При этом убыток может быть перенесен на следующие налоговые периоды в пределах десяти лет.

В настоящий момент действует следующий порядок признания убытка.

Во-первых, налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором убыток был получен.

Во-вторых, налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. При этом ограничение, согласно которому убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%, отменено.

В-третьих, убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

В-четвертых, если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Как видите, у каждого объекта налогообложения есть свои плюсы и свои минусы. Так какой же объект налогообложения выбрать?

Если организация (предприниматель) собирается работать без прибыли, убыточно, то ей нужно выбрать "доходы минус расходы" в качестве объекта налогообложения.

Если же организация нацелена на получение прибыли от своей коммерческой деятельности, то ей следует произвести некоторые расчеты, чтобы определить наиболее выгодный объект налогообложения.

## **Глава 4. Как платить налоги при переходе на "упрощенку"**

Итак, вы уже приняли решение о переходе на упрощенную систему налогообложения и представили соответствующее заявление в налоговые органы. Что делать дальше?

Прежде всего необходимо обратить внимание на расчет налогов за предшествующий год.

### **4.1. Налог на имущество**

По налогу на имущество и страховым взносам у организаций, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, никаких проблем не возникает. Если вы перешли на "упрощенку" с 1 января 2011 года, последние начисления по этим налогам нужно было произвести в последний день применения общего режима налогообложения, то есть 31 декабря 2010 года. Суммы налога на имущество включаются в состав расходов при расчете налога на прибыль за 2010 год. До 30 марта 2011 года организация должна в последний раз представить декларации по этим налогам в налоговые органы.

**Обратите внимание!** Несмотря на то что перечислять в бюджет суммы этих налогов организация будет уже после перехода на "упрощенку", включать указанные суммы в расходы при расчете "упрощенного" налога не нужно.

Подавляющее большинство вопросов у организаций и индивидуальных

предпринимателей связано с теми операциями, которые начались в период применения общего режима налогообложения, а закончатся уже после перехода на упрощенную систему налогообложения. Больше всего проблем у тех организаций, которые до использования "упрощенки" платили налог на прибыль по методу начисления.

## 4.2. НДС и налог на прибыль

**Глава 26.2** Налогового кодекса РФ установила кассовый метод признания доходов и расходов при расчете "упрощенного" налога. Это значит, что датой получения дохода признается день поступления средств, а датой признания расходов - день фактической оплаты (**ст. 346.7** Налогового кодекса РФ). Рассмотрим различные ситуации, которые могут возникнуть при исчислении этих налогов.

### 4.2.1. Авансы полученные

Предположим, что до перехода на "упрощенку" организация получила от покупателя аванс в счет будущей отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг. Если организация была плательщиком НДС, то она обязана была перечислить в бюджет НДС с полученного аванса.

Сумму кредиторской задолженности без учета НДС необходимо включить в налоговую базу по "упрощенному" налогу на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, то есть, например, на 1 января 2011 года (**подп. 1 п. 1 ст. 346.25** Налогового кодекса РФ). Это положение относится ко всем и не зависит от выбранного объекта налогообложения.

#### Пример

ООО "Гранд" занимается оптовой продажей мебели. С 1 января 2011 года организация перешла на упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения будут использовать "доходы, уменьшенные на величину расходов".

25 декабря 2010 года ООО "Гранд" получило предоплату в счет будущей поставки товаров в размере 295 000 руб., в том числе НДС - 45 000 руб. (платежное поручение N 146 от 22 декабря 2009 г.).

В бухгалтерском учете организации были сделаны проводки:

Дебет **51** Кредит **62** субсчет "Авансы полученные"

- 295 000 руб. - отражена сумма полученной предоплаты;

Дебет **62** субсчет "Авансы выданные" Кредит **68** субсчет "Расчеты по НДС"

- 45 000 руб. - отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет с полученной предоплаты.

До конца 2010 года организация так и не отгрузила покупателю товары. Поэтому на 1 января 2011 года предоплата в размере 250 000 руб. (295 000 - 45 000) была включена в состав доходов ООО "Гранд".

20 января 2011 года сумма НДС с аванса была перечислена в бюджет.

В **разделе 1** книги доходов и расходов была сделана следующая запись:

Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении	Расходы, учитываемые при исчислении



			налоговой базы	налоговой базы
1	2	3	4	5
1.	П/п N 146 от 22.12.10	Аванс, полученный в 2010 году	250 000	-

**Пункт 5 статьи 346.25** Налогового кодекса РФ определяет, что организации и индивидуальные предприниматели, ранее применявшие общий режим налогообложения, при переходе на упрощенную систему налогообложения выполняют следующее правило. Суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной до перехода на упрощенную систему налогообложения в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на упрощенную систему налогообложения, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика НДС на "упрощенку". При этом вычет возможен только при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателям в связи с переходом налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения.

#### 4.2.2. Товары отгружены в счет аванса, полученного до перехода на "упрощенку"

При отгрузке товаров по авансам, полученным до перехода на упрощенную систему налогообложения, организация может выделить НДС в отгрузочных документах и выставить **счет-фактуру** с указанием НДС. После окончания отчетного периода, в котором произошла отгрузка, организация может подать в налоговые органы декларацию по НДС. По **строке 020** раздела 3 указанной декларации будет показана сумма выручки от реализации товаров и сумма НДС.

#### Пример

Используем условия предыдущего **примера**. 5 февраля 2011 года ООО "Гранд" отгрузило покупателю товары на сумму 295 000 руб. (товарно-транспортная накладная N 79 от 05 февраля 2011 г.). Учетная стоимость товара составила 200 000 руб. В счете-фактуре была выделена сумма НДС в размере 45 000 руб.

По итогам I квартала 2011 года организация представила в налоговую инспекцию декларацию по НДС, в которой по строке 020 раздела 2.1 была показана выручка в размере 250 000 руб. и сумма НДС в размере 45 000 руб., а по строке 340 - сумма НДС с полученного ранее аванса - 45 000 руб.

В **разделе 1** книги расходов и доходов была сделана следующая запись:

Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемы е при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
...	...	...	...	...
45.	N 79 от	Отгружен товар в счет	-	200 000

	05.02.10 г.	ранее полученного аванса		
--	-------------	--------------------------	--	--

Организация-поставщик на упрощенной системе налогообложения может заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору купли-продажи. В нем будет указано, что с момента перехода на "упрощенку" организация-поставщик перестает быть плательщиком НДС и поэтому отгрузка товаров должна осуществляться без НДС. В результате этого стоимость товара должна быть изменена в сторону увеличения.

Так как организация-поставщик перестает быть плательщиком НДС, то, по мнению налоговиков, она не может зачесть сумму НДС, рассчитанную и уплаченную в бюджет с аванса.

#### **Пример**

Изменим условия предыдущего **примера**. 5 февраля 2011 года ООО "Гранд" отгрузило покупателю товары на сумму 295 000 руб. Так как организация не является плательщиком НДС, то в ее обязанности не входит выставление счетов-фактур. Тогда НДС, рассчитанный и уплаченный организацией с суммы полученного аванса, возместить из бюджета нельзя.

Несмотря на то что организация по-разному оформляет отгрузку товаров, финансовый результат от этой операции будет одинаковым в обоих случаях. При этом первый вариант гораздо выгоднее для организации-покупателя, так как на основании **счета-фактуры**, полученного от организации-поставщика, она может сумму "входного" НДС по приобретенным товарам предъявить к налоговому вычету.

#### **4.2.3. Товар отгружен до перехода на "упрощенку", а оплата получена после этого перехода**

Возможна ситуация, когда организация отгрузила товары, выполнила работы или оказала услуги в период применения общего режима налогообложения, а оплата за товары, работы, услуги поступила уже после перехода на применение "упрощенки". В этом случае, по состоянию на 1 января 2011 года, на балансе организации числилась дебиторская задолженность - дебетовое сальдо по **счету 62** "Расчеты с покупателями и заказчиками".

##### **4.2.3.1. Налог на прибыль, рассчитываемый по методу начисления**

Организации, которые рассчитывают налог на прибыль методом начисления, включили сумму выручки от реализации товаров, работ, услуг в состав доходов в прошлом году. Поэтому денежные средства, которые поступили после перехода этих организаций на "упрощенку" в погашение задолженности за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги), не учитываются при расчете "упрощенного" налога (**подп. 3 п. 1 ст. 346.25** Налогового кодекса РФ).

#### **Пример**

ООО "Гранд" уплачивает налог на прибыль по методу начисления. В декабре 2010 года ООО "Гранд" отгрузило покупателю партию товаров на сумму 590 000 руб., в том числе НДС - 90 000 руб. (**товарно-транспортная накладная** N 543 от 28 декабря 2010 г.). Учетная стоимость товаров составляет 400 000 руб.

Сумма 590 000 руб. была признана в составе доходов при расчете налога на прибыль за декабрь 2010 года. В январе 2011 года на расчетный счет ООО "Гранд" поступили денежные средства в оплату товаров, отгруженных до перехода на использование упрощенной системы налогообложения (платежное поручение N 5 от 9 января 2011 г.).

При расчете "упрощенного" налога эта сумма учитываться не будет. Поэтому в книге учета доходов и расходов записей делать не надо.

#### 4.2.3.2. Налог на прибыль, рассчитываемый кассовым методом

Если до перехода на "упрощенку" организация использовала кассовый метод расчета налога на прибыль, то полученную выручку необходимо включать в состав доходов при расчете "упрощенного" налога.

##### Пример

Изменим условия предыдущего **примера**. Предположим, что ООО "Гранд" рассчитывало доходы и расходы в целях налогообложения кассовым методом. В этом случае выручка от реализации партии мебели не включена в состав доходов за декабрь 2010 года. Следовательно, ее необходимо было учесть при расчете единого налога за I квартал 2011 года. Одновременно в состав расходов включается учетная стоимость отгруженных товаров.

После поступления денежных средств в оплату отгруженных товаров в **разделе 1** книги учета доходов и расходов организации сделаны такие записи:

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
1.	П/п N 5 от 09.01.11	Получена оплата за товары, отгруженные в 2010 году	500 000	
2.	ТТН N 543 от 28.12.10	Отражена учетная стоимость реализованных товаров	-	400 000

#### 4.2.3.3. НДС по договорам, в которых предусмотрен особый порядок перехода права собственности

В этом случае при поступлении денежных средств платить НДС в бюджет не нужно, так как момент реализации товаров приходится на тот период, когда организация уже использует упрощенную систему налогообложения и не является плательщиком НДС. При этом всю сумму поступивших денежных средств организация должна включить в состав доходов, учитываемых при расчете "упрощенного" налога. Одновременно в состав расходов включается учетная стоимость отгруженных товаров.

Заметьте, что в составе оплаты за отгруженный товар организация получает

от покупателя и НДС. Сумма НДС указана в **счете-фактуре**, который организация выставляет в течение пяти дней с момента отгрузки товара (**п. 3 ст. 168** Налогового кодекса РФ). В платежных документах НДС выделен отдельной строкой. Как поступить с этим налогом?

Для того чтобы организация имела возможность оставить НДС себе, она должна переделать договор купли-продажи товара, увеличив стоимость товара на сумму НДС, и внести соответствующие изменения в счет-фактуру и платежные документы. Это наиболее выгодный для организации вариант. Но он возможен только в том случае, если покупатель согласится изменить условия договора.

Другой вариант - вернуть НДС покупателю. В этом случае продавец и покупатель должны, наоборот, уменьшить стоимость товаров на сумму НДС. Тогда получается, что произошла переплата, которую продавец должен вернуть.

### **Пример**

Предположим, что в договоре купли-продажи между ООО "Гранд" и покупателем право собственности на товары переходит к покупателю только после оплаты полученных товаров. При отгрузке товаров в декабре 2010 года в бухгалтерском учете ООО "Гранд" сделана проводка:

Дебет **45** Кредит **41**

- 400 000 руб. - отражена учетная стоимость отгруженных товаров.

В начале 2011 года были проведены переговоры с покупателем, в результате которых было подписано дополнительное соглашение к договору купли-продажи. В нем было указано, что с 1 января 2011 года ООО "Гранд" переходит на упрощенную систему налогообложения и с этого момента не является плательщиком НДС. В связи с этим реализация товаров организации производится без НДС. Поэтому стоимость товаров, указанная в договоре, была уменьшена до 500 000 руб., из договора купли-продажи было изъято упоминание об НДС. Кроме того, на отгруженные товары был выставлен новый **счет-фактура** без указания НДС.

После поступления денежных средств в оплату отгруженных товаров в разделе 1 книги учета доходов и расходов бухгалтер укажет:

- сумму поступившего дохода в размере 500 000 руб. (**графа 4**);
- учетную стоимость реализованных товаров в размере 400 000 руб. (**графа**

**5**).

#### **4.2.4. После перехода на "упрощенку" получены ранее оплаченные товары (работы, услуги)**

Суммы авансов, которые организация выдала своим поставщикам и подрядчикам до перехода на упрощенную систему налогообложения, по состоянию на 1 января 2011 года числятся на **счете 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" субсчет "Авансы выданные".

Учесть в составе расходов указанные суммы смогут не все организации, перешедшие на применение упрощенной системы, а только те, которые выбрали в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов". Причем сделать это можно только в тот момент, когда товары, работы, услуги будут использованы в хозяйственной деятельности предприятия, то есть на дату фактического осуществления расхода (**подп. 3 п. 1 ст. 346.25** Налогового кодекса РФ).

Сумму "входного" НДС организация может включить в состав расходов на основании **подпункта 8 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

### Пример

ООО "Гранд" 28 декабря 2010 года осуществило предварительную оплату аренды офиса за январь 2011 года в размере 23 600 руб., в том числе НДС - 3 600 руб. В бухгалтерском учете организации была сделана запись:

Дебет **60** субсчет "Авансы выданные" Кредит **51**

- 23 600 руб. - перечислена арендная плата за январь.

В январе 2011 года организация учла в составе расходов:

- оплату аренды офиса в размере 20 000 руб.;

- сумму НДС, уплаченную в составе арендной платы в размере 3 600 руб.

#### 4.2.5. Товары, работы, услуги получены до перехода на "упрощенку", а оплачены после перехода

Возможно, что на конец года у организации числится кредиторская задолженность на **счете 60** перед поставщиками и подрядчиками за товары, работы, услуги, использованные организацией в период применения общего режима налогообложения. Иными словами, вероятно ситуация, когда предприятие приобрело материалы, товары или оборудование, воспользовалось работами или услугами сторонней организации, но не расплатилось за них.

Если кредиторская задолженность, отраженная на **счете 60**, будет погашена уже после перехода на упрощенную систему налогообложения, то учитывать ее при расчете налога в составе расходов не следует (**подп. 5 п. 1 ст. 346.25** Налогового кодекса РФ).

Что касается "входного" НДС по приобретенным, но не оплаченным товарам (работам, услугам), то при общем режиме налогообложения организация не имела права предъявить их к налоговому вычету.

После перехода на "упрощенку" организация может рассчитывать на вычет "входного" НДС только в том случае, если успеет продать указанные товары или использовать при общем режиме приобретенные работы и услуги.

Если же товары (работы, услуги) будут использованы уже после перехода на упрощенную систему налогообложения, то ни о каком вычете говорить не приходится. Согласно с этим и арбитражные суды. Причем на самом высоком уровне. Так, ВАС в **постановлении** от 13 сентября 2005 г. N 4287/05 заявил: организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, не может рассчитывать на вычет НДС ни при каких обстоятельствах. Аналогичные выводы содержатся и в более позднем **постановлении** ФАС Уральского округа от 5 марта 2008 г. N Ф09-1108/08-С2. Причем это касается даже тех случаев, когда фирма приобретает товар еще до перехода на "упрощенку", но оплачивает его после. Правом на вычет или возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость могут пользоваться только плательщики этого налога (**ст. 166** Налогового кодекса РФ). "Упрощенцы" же в соответствии с **пунктами 2 и 3 статьи 346.11** Налогового кодекса ими не являются. Следовательно, и возмещение налога им не полагается.

Однако организация получает право включить сумму "входного" НДС в состав расходов в целях расчета "упрощенного" налога (**подп. 8 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). В отношении товаров следует помнить об одном правиле. Списывать в расходы НДС по ним можно только после того, как товары будут проданы или списаны в производство.

#### **4.2.6. Вычет НДС по товарам (работам, услугам), купленным в период применения "упрощенки" при переходе на общий режим**

Согласно **пункту 6 статьи 346.25** Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, применявшие упрощенную систему налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило. Суммы налога НДС, предъявленные налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном **главой 21** Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков НДС.

#### **4.2.7. Восстановление НДС**

Предположим, что организация не успела использовать в своей производственной деятельности товарно-материальные ценности, приобретенные до перехода на "упрощенку". Стоимость этих ценностей можно включить в состав расходов при выполнении следующих условий:

- товарно-материальные ценности оплачены;
- использованы в производственной деятельности предприятия;
- предусмотрены в **пункте 2 статьи 346.5** Налогового кодекса РФ.

Согласно **подпункту 1 пункта 2 статьи 171** Налогового кодекса РФ организация может возместить "входной" НДС, только если приобретенное имущество будет использовано для деятельности, облагаемой НДС. Организация, перешедшая на упрощенную систему налогообложения, не является плательщиком НДС. Товары, которые она не успела продать, материалы, которые она не успела использовать, а также прочее имущество, в том числе основные средства и нематериальные активы, будут использоваться в деятельности, не облагаемой этим налогом. Следовательно, "входной" НДС по приобретенным, но не использованным до перехода на "упрощенку" материалам, товарам, основным средствам, нематериальным активам и т.д. подлежит восстановлению. Об этом сказано в **статье 170** Налогового кодекса РФ. При переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Восстанавливать НДС нужно в последний день работы на общем режиме налогообложения, например, 31 декабря. Затем его следует отразить в декларации по НДС за последний налоговый период прошедшего года (за IV квартал).

Сумму восстановленного НДС нельзя включать в стоимость имущества. Это связано с тем, что менять первоначальную стоимость объектов бухгалтерского учета можно только в случаях, установленных законодательством. Переход на упрощенную систему налогообложения не является таким случаем. Поэтому сумму восстановленного НДС бухгалтер должен списать на **счет 91** "Прочие доходы и расходы".

#### **Пример**

По данным бухгалтерского баланса ООО "Гранд", остаточная стоимость основных средств составляет 300 000 руб. Сумма НДС, уплаченная при покупке основных средств, была предъявлена к налоговому вычету. В бухгалтерском учете ООО "Гранд" 31 декабря 2010 года были сделаны такие записи:

Дебет **19-1** Кредит **68** субсчет "Расчеты по НДС"

- 54 000 руб. (300 000 руб. x 18%) - восстановлена сумма НДС по остаточной стоимости основных средств;

Дебет **91-2** Кредит **19-1**

- 54 000 руб. - списана сумма НДС, восстановленного по основным средствам.

#### **4.3. Дебиторская и кредиторская задолженности, по которым истек срок исковой давности**

Вполне возможно, что в учете на момент перехода на упрощенную систему налогообложения в бухгалтерском учете организации числится дебиторская или кредиторская задолженность. Что делать в ситуации, когда после перехода на упрощенную систему срок исковой давности по ней истекает?

Сначала разберемся с кредиторской задолженностью. После того как по ней истечет срок исковой давности, кредитор не сможет востребовать с организации долг даже в судебном порядке. Таким образом, средства, которые необходимо было перечислить кредитору, остаются в распоряжении организации-должника. Следовательно, сумму кредиторской задолженности, которая списывается такой организацией по истечении срока исковой давности, необходимо включить в состав налогооблагаемых доходов.

Списанная кредиторская задолженность является внереализационным доходом организации, следовательно, она облагается "упрощенным" налогом (**п. 18 ст. 250** Налогового кодекса РФ).

А вот учесть в составе расходов суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, нельзя. Дело в том, что закрытый перечень расходов не предусматривает подобного вида расходов (**ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

#### **4.4. Расходы будущих периодов**

На **счете 97** "Расходы будущих периодов" отражаются те расходы, которые были осуществлены организацией в текущем отчетном периоде, но относятся к следующим отчетным периодам.

В зависимости от сфер деятельности к расходам будущих периодов относятся следующие виды затрат:

- расходы, связанные с подготовительными работами в сезонных отраслях промышленности, а также расходы на содержание оборудования, машин и механизмов с сезонным характером их использования;
- расходы на подготовку и освоение производства продукции, новых видов серийной или массовой продукции;
- расходы на рекультивацию земель;
- расходы на неравномерно производимые в течение года работы по восстановлению или ремонту основных средств, в том случае если организация не создает соответствующий резерв;
- расходы на перебазирование подразделений организаций, а также машин и оборудования;



- расходы, связанные с организованным набором сотрудников.

На небольших предприятиях в состав расходов будущих периодов включаются, как правило, затраты на приобретение права пользования компьютерными программами, расходы на получение лицензий, расходы на страхование.

Возможно, что у организации на **счете 97** "Расходы будущих периодов" отражена сумма расходов, не списанная на дату перехода на упрощенную систему налогообложения. Возникает вопрос: можно ли эти расходы учесть при расчете "упрощенного" налога?

На наш взгляд, ответ на этот вопрос будет зависеть от даты оплаты этих расходов. Если расходы будущих периодов были оплачены до применения упрощенной системы налогообложения, то учесть их при расчете налога нельзя.

Если же расходы будущих периодов организация оплатит уже после перехода на "упрощенку", то она имеет все основания включить указанные затраты в состав расходов. Но это возможно только при условии, что указанные расходы упомянуты в **статье 346.16** Налогового кодекса РФ.

## **Глава 5. Как вести учет при упрощенной системе налогообложения**

Ведение бухгалтерского и налогового учета в упрощенной системе налогообложения имеет свои особенности для организаций и индивидуальных предпринимателей. Рассмотрим их подробнее.

### **5.1. Учет в организациях**

Как известно, организации обязаны вести два вида учета - налоговый и бухгалтерский. Налогоплательщики, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, находятся в более выгодном положении.

Так для налогового учета им не нужно разрабатывать специальные регистры, так как налоговый учет ведется в специальной книге учета доходов и расходов. **Форма** книги учета доходов и расходов утверждена **Приказом** Минфина России от 31 декабря 2008 г. N 154н.

Что касается бухгалтерского учета, то организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, от его ведения освобождаются согласно статье 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". Однако, несмотря на такую привилегию, организациям все же необходимо учитывать основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета (**п. 3 ст. 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Во-первых, для учета основных средств необходимо выполнять требования ПБУ "Учет основных средств" (**ПБУ 06/01**), утвержденного **Приказом** МНС России от 30 марта 2001 г. N 26н и **методических рекомендаций** по учету основных средств, утвержденных **Приказом** Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н. Для учета нематериальных активов необходимо выполнять требования ПБУ "Учет нематериальных активов" (**ПБУ 14/2007**), утвержденного **Приказом** МНС России от 27 декабря 2007 г. N 153н.

Во-вторых, необходимо составлять первичные документы по учету этих объектов и, наконец, вести бухгалтерские регистры по учету основных средств и нематериальных активов.

Подробно порядок учета основных средств и нематериальных активов

рассмотрен в **подразделах 5.3 и 5.4** соответственно.

Однако на практике не все так привлекательно, как предполагали законодатели. В своем **письме** от 11 марта 2004 г. N 04-02-05/3/19 "О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения" специалисты Минфина России утверждают, что организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. К счастью, такие рекомендации касаются не всех организаций, а только тех из них, которые выплачивают дивиденды по итогам работы за год.

Напомним, что дивиденды - это та часть прибыли после налогообложения, которая распределяется между акционерами (участниками) предприятия пропорционально их доле в уставном (складочном) капитале (**ст. 43** Налогового кодекса РФ). Аналогичным образом дивиденды определяются и в бухгалтерском учете.

По законодательству дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли организации (**п. 2 ст. 42** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"; **п. 1 ст. 28** Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Показатель чистой прибыли формируется в бухгалтерской отчетности организации. На основании бухгалтерского баланса и отчета о прибылях акционеры или участники общества утверждают сумму чистой прибыли и принимают решение о ее направлении на выплату дивидендов.

Кроме того, существуют случаи, когда организация не имеет права выплачивать дивиденды. Например, если:

- не полностью оплачен уставный капитал предприятия;
- налицо все признаки банкротства организации;
- стоимость чистых активов фирмы меньше уставного капитала и резервного фонда.

Чистые активы - это балансовая стоимость имущества организации, уменьшенная на сумму его обязательств. **Порядок** расчета чистых активов утвержден **Приказом** Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз. Правила расчета чистых активов, которые установлены для акционерных обществ, должны применяться и обществами с ограниченной ответственностью, поскольку специальные правила законодательством для них не установлены (**письмо** Минфина России от 26 января 2007 г. N 03-03-06/1/39).

Согласно **пункту 3** Закона РФ от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, ограничиваясь лишь учетом основных средств и нематериальных активов.

Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему, не составляют бухгалтерской отчетности, в которой была бы указана величина чистой прибыли, полученной за отчетный период. Кроме того, они не могут определить величину своих чистых активов, так как у них нет баланса. Что же делать в этой ситуации?

Минфин считает, что для расчета чистых активов организации и выплаты дивидендов бухгалтеру необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. Например, предприятие, которое использует упрощенную систему налогообложения, получило по итогам 2010 года прибыль. Собственники предприятия решили выплатить дивиденды. Для того чтобы осуществить это решение, сначала нужно восстановить бухгалтерский учет хозяйственных операций за прошедший год, составить все необходимые регистры бухгалтерского учета и сформировать бухгалтерскую отчетность.

Следует напомнить, что при упрощенной системе налогообложения

организации все равно обязаны представлять статистическую отчетность и соблюдать **порядок** ведения кассовых операций в РФ, утвержденный решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. N 40.

Принимать наличные деньги от населения или от юридических лиц за проданные товары, работы, услуги предприятие (предприниматель), которое использует упрощенную систему налогообложения, может только с применением контрольно-кассовой техники. Это значит, что в момент оплаты товара наличными денежными средствами организация (предприниматель), использующая упрощенную систему налогообложения, должна выдать покупателю кассовый чек, отпечатанный на контрольно-кассовой технике согласно **Федеральному закону** от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ.

Теперь поговорим о фирмах, которые совмещают с упрощенной системой налогообложения ЕНВД. В отличие от "упрощенцев", для компаний, применяющих ЕНВД, обязанность по ведению бухучета для них никто не отменял. Поэтому организации, которые совмещают указанные режимы, должны вести учет и представлять бухгалтерскую отчетность в целом по всему предприятию, то есть по всем видам деятельности. Однако при этом фирма должна вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (**п. 7 ст. 346.26** Налогового кодекса РФ). А если затраты нельзя отнести к конкретному виду деятельности, их распределяют пропорционально долям соответствующих доходов в суммарном объеме всех доходов фирмы (**п. 8 ст. 346.18** Налогового кодекса РФ).

Казалось бы, все ясно. Однако в другом письме сотрудники финансового ведомства выразили противоположное мнение (**письмо** Минфина России от 20 июня 2006 г. N 03-11-04/2/151). В нем сказано, что организации, применяющие оба режима, могут не представлять в инспекцию баланс и отчет о прибылях и убытках. Логика рассуждений такова. На ЕНВД переводится не вся фирма, а только отдельные виды деятельности, которыми она занимается. При этом в целом организации являются "упрощенцами". А они не обязаны вести бухучет. Значит, даже если и ведется деятельность, подпадающая под ЕНВД, составлять и сдавать отчетность не нужно.

В заключение хотелось бы отметить следующее. Хотя Налоговый кодекс и освобождает компанию от штрафов и пеней, если она следовала письменным разъяснениям чиновников (**п. 3 ст. 111** Налогового кодекса РФ), не стоит забывать, что мнение Минфина - это лишь мнение, и только. И оно может поменяться. Ведь еще пару лет назад финансисты выражали абсолютно противоположную точку зрения.

Тем более что сам Минфин России в **письме** от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 обратил внимание, что налогоплательщикам не следует слепо полагаться на письменные разъяснения главного финансового ведомства, поскольку они необязательны для применения. Более того, по мнению чиновников, компании вообще могут их игнорировать, если считают, что они противоречат нормам Налогового кодекса РФ. Да и зачастую письма Минфина чаще всего являются ответом на частный запрос налогоплательщика. Соответственно, другая компания уже не может руководствоваться таким письмом, ведь нет гарантии, что ситуация стопроцентно совпадает.

А налоговые инспекторы должны руководствоваться в своей работе только теми письмами, которые адресованы непосредственно ФНС России. Далее Минфин делает вывод, что письма, которые централизованно не рассылались налоговому ведомству, также не стоит принимать в расчет, в том числе и при налоговых проверках. На самом деле **статья 32** Налогового кодекса РФ прямо указывает: "налоговые органы обязаны... руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения

законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

## 5.2. Учет у предпринимателей

Предпринимателям, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, не нужно вести **книгу учета** доходов и расходов по форме, которая утверждена совместным **Приказом** Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430. Ведь эта книга нужна предпринимателю только для того, чтобы рассчитать налог на доходы физических лиц. Те предприниматели, которые уплачивают налог при УСН, от налога на доходы физических лиц освобождены (**п. 3 ст. 346.11** и **п. 4 ст. 346.26** Налогового кодекса РФ). Таким образом, предприниматели, работающие на "упрощенке", обязаны вести только книгу учета доходов и расходов по форме, утвержденной Приказом Минфина России N 154н.

Однако специалисты Минфина считают, что таким предпринимателям нужно изучить правила бухгалтерского учета. Согласно **пункту 4 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ налогоплательщики-организации и предприниматели теряют право на применение упрощенной системы налогообложения, если остаточная стоимость находящихся в их собственности основных средств и нематериальных активов превысила 100 млн. руб. При этом остаточная стоимость указанных внеоборотных активов должна определяться в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

По мнению специалистов Минфина России, индивидуальные предприниматели должны вести учет основных средств и нематериальных активов в целях подтверждения права на применение упрощенной системы налогообложения по правилам бухгалтерского учета. Для этого предпринимателям необходимо ознакомиться с **ПБУ 06/01** и **ПБУ 14/2007**.

Однако позиция Минфина России более чем спорна. Начнем с того, что ПБУ 06/01 и ПБУ 14/2007 устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах и нематериальных активах организаций (**п. 1** ПБУ 06/01 и **п. 1** ПБУ 14/2007). Под организациями понимаются юридические лица. Следовательно, на предпринимателей порядок учета этих внеоборотных активов не распространяется, даже если они применяют упрощенную систему налогообложения.

Кроме того, закон "О бухгалтерском учете" обязывает организации вести бухгалтерский учет. На предпринимателей его действие не распространяется (**ст. 1** Закона N 129-ФЗ).

Получается, что нет никаких оснований требовать от предпринимателей ведения бухгалтерского учета, в том числе в отношении основных средств и нематериальных активов. Следовательно, в **пункте 4 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ имеется ошибка. Определять остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов в соответствии с законодательством по бухгалтерскому учету должны не все налогоплательщики, а только организации, ведь законодательство по бухгалтерскому учету распространяется только на них.

Кроме того, в **подпункте 16 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ сказано следующее. Если остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. руб., использовать упрощенную систему налогообложения не могут только организации. Это для них установлен максимальный предел остаточной стоимости внеоборотных активов. Для индивидуальных предпринимателей такого ограничения нет. Это

означает, что они могут перейти на упрощенную систему налогообложения, даже если остаточная стоимость их активов превышает указанный предел.

Таким образом, несмотря на уверения Минфина РФ, на наш взгляд, вести учет основных средств и нематериальных активов по правилам бухгалтерского учета предпринимателю не нужно.

### 5.3. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств

Поскольку порядок бухгалтерского и порядок налогового учета основных средств не совпадают, мы рассмотрим их поочередно.

#### 5.3.1. Бухгалтерский учет основных средств

Как уже было сказано выше, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета (**ст. 4** Федерального закона N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Это положение не касается основных средств, бухгалтерский учет которых ведется непрерывно: до перехода на упрощенную систему налогообложения, в период применения "упрощенки", после возврата на общий режим налогообложения.

Правила бухгалтерского учета основных средств предусматривают:

- выполнение требований **ПБУ 06/01**;
- составление первичных учетных документов по основным средствам;
- ведение бухгалтерских регистров по учету основных средств.

Кроме первоначальной стоимости основных средств и сумм начисленной амортизации, никаких других показателей отражать в бухгалтерском учете не нужно. Поэтому и проводки методом двойной записи бухгалтерам этих предприятий делать не придется.

#### Требования ПБУ 06/01

**Положение** по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 06/01), утвержденное **Приказом** Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах. По этим правилам предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, в целях бухгалтерского учета должны:

- формировать первоначальную стоимость основных средств;
- устанавливать срок их полезного использования;
- начислять амортизацию одним из четырех способов (кроме объектов, перечисленных в **пункте 17** ПБУ 06/01).

**Обратите внимание!** Основные средства, стоимость которых не превышает 20 тыс. руб. или иного лимита, установленного в приказе об учетной политике, можно учесть в составе материально-производственных запасов и списать сразу по мере отпуска в эксплуатацию.

Согласно **пункту 15** ПБУ 06/01 предприятие может один раз в год проводить переоценку группы однородных объектов основных средств. Переоценка проводится по текущей стоимости путем индексации или прямого пересчета по рыночным ценам, которые необходимо подтвердить документально.

Предприятие, перешедшее на "упрощенку", может провести модернизацию или реконструкцию основных средств. Если после этого срок полезного

использования основного средства, его мощность, качество применения и другие показатели увеличиваются, то затраты на восстановление объекта увеличивают его первоначальную стоимость (**п. 27** ПБУ 06/01).

Таким образом, в бухгалтерском учете первоначальная стоимость основного средства может увеличиться в результате переоценки, модернизации или реконструкции.

При этом необходимо помнить следующее. Если остаточная стоимость всех основных средств предприятия по данным бухгалтерского учета превысит 100 млн. руб., то предприятие потеряет право на применение упрощенной системы (**подп. 16 п. 3 ст. 346.13** Налогового кодекса РФ). Величина остаточной стоимости проверяется на конец каждого квартала. Если обнаружится превышение установленного лимита, то предприятие автоматически переводится на обычную систему налогообложения с начала этого квартала.

По тем основным средствам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию исходя из первоначальной стоимости основного средства и установленного срока службы.

Если основное средство было приобретено в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (**п. 21** ПБУ 06/01). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 06/01.

При выбытии основного средства начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания основного средства с бухгалтерского учета.

### **Первичные документы по учету основных средств**

Все хозяйственные операции, которые проводит организация, оформляются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В бухгалтерском учете основных средств необходимо использовать унифицированные формы, которые приведены в **постановлении** Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. N 7. Поступление основных средств в организацию оформляется актом, составленным по **форме N ОС-1** "Акт о приемке-передаче объектов основных средств", **N ОС-1а** "Акт о приемке-передаче здания (сооружения)" или **N ОС-16** "Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)".

Для учета объектов основных средств предназначены инвентарные карточки (**формы N ОС-6** и **ОС-6а**). Малые предприятия могут использовать **форму N ОС-66** "Инвентарная книга учета объектов основных средств". В этих формах указываются первоначальная стоимость основного средства, срок его полезного использования, а также сумма начисленной амортизации.

Внутренние перемещения основных средств оформляются накладной по **форме N ОС-2**, а передача отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств - по **форме N ОС-3**.

При выбытии основных средств бухгалтер должен оформить акт о списании по форме:

- **N ОС-4** - при списании одного объекта основных средств, кроме автотранспортных;
- **N ОС-4а** - при списании автотранспортных средств;

- **N ОС-46** - при списании группы объектов основных средств.

### **Бухгалтерские регистры учета основных средств**

На основании первичных документов по учету основных средств составляются бухгалтерские регистры. Унифицированных форм этих регистров нет. Поэтому бухгалтеры составляют журналы-ордера или специальные ведомости как вручную, так и с помощью компьютера.

### **Модернизация, реконструкция и ремонт основных средств**

Предприятие может проводить модернизацию или реконструкцию основных средств. Модернизация и реконструкция предполагают улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

Обычно понятие "реконструкция" используется по отношению к недвижимости (зданиям и помещениям), а термин "модернизация" употребляют в отношении движимых основных средств - оборудования, транспортных средств и прочих аналогичных объектов.

В бухгалтерском учете на стоимость работ по модернизации и реконструкции необходимо увеличить первоначальную стоимость основных средств (**п. 14** ПБУ 6/01).

### **Переоценка основных средств**

После проведения переоценки основного средства его первоначальная стоимость изменяется в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от того, была произведена дооценка или же уценка основного средства (**п. 14** ПБУ 06/01).

При расчете "упрощенного" налога результаты переоценки объектов основных средств не учитываются.

#### **5.3.2. Налоговый учет основных средств, приобретенных до перехода на "упрощенку"**

Вести учет основных средств в целях налогообложения придется предприятиям, которые выбрали в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Если же объектом налогообложения предприятие выбрало "доходы", то вести учет основных средств в целях налогообложения ему не нужно. При продаже основных средств выручка от их реализации у таких предприятий учитывается в составе доходов и облагается по ставке 6%.

### **Включаем в расходы стоимость "старых" основных средств**

На момент перехода на упрощенную систему предприятие должно определить остаточную стоимость всех приобретенных к этому моменту основных средств по правилам **главы 25** Налогового кодекса РФ.

**Обратите внимание!** Речь идет обо всех основных средствах, право



собственности на которые уже перешло к предприятию, даже если эти объекты переданы в безвозмездное пользование, переведены на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, находятся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев или же еще не введены в эксплуатацию.

Например, право собственности на основное средство перешло к предприятию в декабре 2010 года, а введено в эксплуатацию оно было в январе 2011 года, при том что предприятие перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2011 года. В этом случае считается, что объект был приобретен до перехода на упрощенную систему налогообложения.

Остаточную стоимость по данным налогового учета предприятие может учесть в расходах в зависимости от срока полезного использования объектов. Напомним, что срок полезного использования определяется на основании **классификации** основных средств, включаемых в амортизационные группы, которая утверждена **постановлением** Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

Если же имущество не указано в этой **классификации**, то организация должна установить его срок службы самостоятельно. При этом ориентироваться нужно на технические условия и рекомендации предприятия-изготовителя.

Если срок службы основного средства не превышает трех лет, то его стоимость списывают на расходы в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения. Остаточная стоимость основного средства распределяется равными долями по отчетным (налоговым) периодам (**п. 3 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в специальной книге. Расходы на приобретение основных средств отражаются в книге учета доходов и расходов в последний день отчетного квартала (**п. 2 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ).

### Пример

В 2010 году ООО "Правда" платило налоги в общеустановленном порядке. Амортизацию по основным средствам предприятие начисляло линейным способом. С 1 января 2011 года ООО "Правда" перешло на упрощенную систему налогообложения. Налог организация уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В марте 2010 года организация приобрела инструменты для деревообрабатывающего станка. Первоначальная стоимость инструментов по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 33 600 руб. Согласно классификации основных средств инструмент относится к **первой амортизационной группе** (код ОКОФ **14 2894000**) со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет. Срок полезного использования инструментов был установлен в размере 24 месяцев (2 года). Сумма ежемесячной амортизации составляет 1400 руб. (33 600 руб. : 24 мес.).

За 2010 год амортизация была начислена в размере 12 600 руб. (1 400 руб. x 9 мес.). Остаточная стоимость инструмента на 1 января 2011 года составила 21 000 руб. (33 600 руб. - 12 600 руб.).

Так как срок службы инструмента не превышает трех лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение одного года. Ежеквартально в расходы необходимо включать 5 250 руб. (21 000 руб. : 4 кв.).

Запись в книгу учета доходов и расходов бухгалтер ООО "Правда" сделает 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2011 года.

В бухгалтерском учете ООО "Правда" бухгалтер будет продолжать начислять амортизацию по 1400 руб. в месяц по март 2012 года включительно.

Если основное средство служит от 3 лет 1 месяца до 15 лет, то его остаточная стоимость списывается на расходы в течение трех лет применения упрощенной системы налогообложения. Причем в первый календарный год включаются в расходы 50% его стоимости, во второй календарный год - 30%, а в третий календарный год - 20%. Расходы учитываются равными долями поквартально.

### Пример

В августе 2010 года предприятие приобрело компьютер и сразу стало его использовать. Первоначальная стоимость этого основного средства по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 30 000 руб.

Согласно классификации основных средств компьютер относится к **третьей амортизационной группе** (код ОКОФ **14 3020000**) со сроком полезного использования от 3 до 5 лет. Срок полезного использования по компьютеру был установлен в размере 60 месяцев (5 лет). Сумма ежемесячной амортизации составила 500 руб. (30 000 руб. : 60 мес.).

За период с сентября по декабрь 2010 года была начислена амортизация в размере 2 000 руб. (500 руб. x 4 мес.). Остаточная стоимость компьютера на 1 января 2011 года составила 28 000 руб. (30 000 - 2 000).

Срок службы компьютера превышает 3 года. Поэтому его оставшуюся стоимость необходимо списать на расходы в течение трех лет:

- в 2010 году - 14 000 руб. (28 000 руб. x 50%), ежеквартально включать в расходы 3 500 руб. (14 000 руб. : 4 кв.);
- в 2011 году - 8 400 руб. (28 000 руб. x 30%), ежеквартально включать в расходы 2 100 руб. (8 400 руб. : 4 кв.);
- в 2012 году - 5 600 руб. (28 000 руб. x 20%), ежеквартально включать в расходы 1 400 руб. (5 600 руб. : 4 кв.).

В бухгалтерском учете ООО "Правда" бухгалтер будет начислять амортизацию по компьютеру в прежнем порядке - по 500 руб. в месяц по август 2014 года включительно.

Стоимость основных средств, срок службы которых превышает 15 лет, включается в расход равными долями в течение первых 10 лет (**п. 3 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

### Пример

В июне 2009 года организация приобрела деревообрабатывающий станок. Его первоначальная стоимость по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 192 000 руб. Согласно Классификации основных средств деревообрабатывающий станок относится к **седьмой амортизационной группе** (код ОКОФ **14 2922645**) со сроком полезного использования от 15 до 20 лет. Срок полезного использования был установлен по станку в размере 240 месяцев (20 лет). Сумма ежемесячной амортизации составляет 800 руб. (192 000 руб. : 240 мес.).

За 2009-2010 годы амортизация была начислена в размере 14 400 руб. (800 руб. x 18 мес.). Остаточная стоимость станка на 1 января 2011 года составила 177 600 руб. (192 000 - 14 400).

Так как срок службы инструмента превышает 15 лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение десяти лет. Ежеквартально в расходы необходимо включать 4 440 руб. (177 600 руб. : 10 лет : 4 кв.).

В бухгалтерском учете бухгалтер ООО "Правда" будет продолжать начислять амортизацию по 800 руб. в месяц.

## Учет основных средств, оприходованных в 2010, а оплаченных в 2011 году

В данной ситуации возникает вопрос: когда приобретено основное средство - до перехода на упрощенную систему налогообложения или после?

Для ответа на этот вопрос решающее значение имеет момент перехода права собственности на приобретенное основное средство.

Моментом приобретения основного средства считается дата перехода права собственности на этот объект. Дата приобретения основного средства определяется в соответствии с договором купли-продажи. В договоре купли-продажи в качестве момента перехода права собственности могут быть указаны день отгрузки или день оплаты.

В договоре может быть указано, что право собственности переходит к покупателю после отгрузки основного средства. В этом случае считается, что основное средство приобретено до перехода на "упрощенку", затраты на его покупку нужно списывать равномерно в зависимости от срока его службы, а остаточная стоимость определяется по данным налогового учета.

Если в договоре нет указания о том, когда право собственности переходит к покупателю, или же при покупке основного средства договор купли-продажи не заключался, то в силу вступают положения Гражданского кодекса РФ. Согласно этому документу право собственности на товары переходит в момент отгрузки товара, передачи работ, услуг (ст. 223, 224 Гражданского кодекса РФ).

**Обратите внимание!** Включать в состав расходов остаточную стоимость основного средства можно только после его фактической оплаты. Начинать нужно с месяца, который следует за месяцем, в котором объект был оплачен.

### Пример

ООО "Золушка" приобрело производственное оборудование в ноябре 2010 года. По договору купли-продажи право собственности на этот объект переходит после его отгрузки. По данным налогового учета его первоначальная стоимость с учетом доставки и монтажа составила 180 000 руб.

В этом же месяце производственное оборудование было установлено и введено в эксплуатацию. Срок полезного использования по оборудованию был установлен в размере 6 лет (72 месяца). В декабре 2010 года в налоговом учете была начислена амортизация в размере 2 500 руб. (180 000 руб. : 72 мес.).

С 1 января 2011 года предприятие применяет упрощенную систему налогообложения. "Упрощенный" налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами. На дату перехода на "упрощенку" бухгалтер ООО "Золушка" определил остаточную стоимость производственного оборудования в целях налогообложения. Она составила 177 500 руб. (180 000 - 2500).

Срок полезного использования оборудования превышает 3 года. Поэтому его остаточная стоимость списывается на расходы в течение 3-х лет: в первый год применения упрощенной системы - 50% стоимости, во второй год - 30%; в третий год - 20%.

В 2011 году ООО "Золушка" может учесть в составе расходов 88 750 руб. (177 500 руб. x 50%). Оплата поставщику производственного оборудования была перечислена лишь в апреле 2011 года. Поэтому списывать остаточную стоимость бухгалтер ООО "Золушка" может в течение 3-х кварталов. 30 июня, 30 сентября и 31 декабря в состав расходов будет включена часть остаточной стоимости производственного оборудования в размере 29 583,33 руб. (88 750 руб. : 3 кв.).

Если в договоре указано, что право собственности на основное средство

переходит к покупателю только после его полной оплаты, значит, объект приобретен уже после перехода на "упрощенку". Поэтому все расходы на приобретение основного средства можно учесть при расчете налога при УСН одновременно.

### **Учет основных средств, полученных безвозмездно**

Представьте такую ситуацию. В то время когда организация использовала общий режим налогообложения, учредитель передал ей безвозмездно основное средство. Бухгалтер отразил в учете рыночную стоимость полученного объекта и начислил на нее налог на прибыль (**п. 8 ст. 250** Налогового кодекса РФ).

К сожалению, после того как организация перешла на упрощенную систему налогообложения, уменьшить доходы на стоимость безвозмездно полученного основного средства она не сможет. Это связано с тем, что при "упрощенке" в составе расходов учитываются затраты на приобретение основных средств (**ст. 346.16** Налогового кодекса РФ), а при безвозмездном получении основных средств организация не понесла никаких расходов.

Кроме того, организация не сможет учесть в составе расходов и те затраты прошлого года, которые связаны с доставкой основного средства и доведением его до состояния, в котором оно пригодно для использования, ведь **глава 26.2** Налогового кодекса РФ не предусматривает возможность частичного учета стоимости основного средства.

### **Продажа основных средств**

У предприятия может возникнуть необходимость продать основное средство еще до того, как его стоимость будет полностью включена в расходы. Налоговый кодекс не уточняет, можно ли после продажи такого объекта уменьшать доходы предприятия на его стоимость, однако и не запрещает это делать.

Однако, по мнению специалистов налоговых органов, учесть при расчете "упрощенного" налога остаточную стоимость основного средства после его продажи нельзя (**письмо** Минфина от 18 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/106). Эта часть расходов предприятия просто пропадает.

Поэтому предприятию, применяющему упрощенную систему налогообложения, очень невыгодно продавать основные средства, остаточная стоимость которых еще не включена в расходы.

Более того, когда основные средства, приобретенные (сооруженные, изготовленные) продают до того момента, как истекли три года с момента учета расходов на их приобретение, сооружение и изготовление (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения десяти лет), то при расчете эффекта от сделки необходимо учесть следующее. **Пункт 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ обязывает пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения (сооружения, изготовления) до даты реализации (передачи) с учетом положений **главы 25** Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

### **Учет основных средств после возврата на общий режим налогообложения**

После того как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную

стоимость основных средств (**п. 3 ст. 346.25** Налогового кодекса РФ). Для этого стоимость объектов на момент перехода на "упрощенку" нужно уменьшить на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном **подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

### **5.3.3. Налоговый учет основных средств, приобретенных после перехода на "упрощенку"**

После перехода на упрощенную систему расходы на приобретение основного средства включаются в расходы с того момента, как объект вводится в эксплуатацию (**п. 3 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ), но только при условии, что приобретенное основное средство полностью оплачено (**п. 2 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ). Стоимость основных средств, которые были переданы предприятию учредителями в качестве вклада в уставный капитал или безвозмездно, учесть в составе расходов нельзя, ведь в этих случаях факта оплаты не было.

#### **Приобретение основного средства**

Приобретая основное средство, предприятие может уменьшить свои доходы на сумму:

- денежных средств, уплаченных поставщику (**подп. 1 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ);
- процентов по заемным средствам, которые использовались на приобретение основных средств (**подп. 9 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ);
- таможенных платежей, уплаченных организацией-упрощенцем при ввозе основного средства из-за границы (**подп. 11 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Организации, применяющие упрощенную систему, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение основных средств, которые были оплачены за счет непогашенного банковского кредита. Причем сделать это можно с момента ввода в эксплуатацию указанных объектов.

Стоимость основных средств, купленных налогоплательщиком в период применения упрощенной системы налогообложения, включаются в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию **пункта 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями".

Это подтверждает и порядок заполнения раздела II книги учета доходов и расходов. В частности, в **пункте 3.16** указанного порядка сказано, что в **графе 12** отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма

определяется как произведение **граф 6** (первоначальная стоимость) и **11** (доля стоимости объекта основных средств, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода), деленное на 100.

При покупке основного средства организация-покупатель оплачивает его стоимость вместе с налогом на добавленную стоимость. Однако возместить из бюджета сумму "входного" НДС предприятие, применяющее упрощенную систему налогообложения, не может. Эта сумма НДС, фактически перечисленного поставщикам, включается в состав расходов при расчете "упрощенного" налога в том же порядке, что и стоимость самих основных средств, к которым налог относится (**подп. 8 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

В случае приобретения объекта недвижимости право собственности на него необходимо зарегистрировать в установленном порядке. Расходы на государственную регистрацию можно учесть в составе расходов на основании **подпункта 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

По мнению налоговиков, организации могут включить в состав расходов стоимость приобретенной и оплаченной недвижимости только после того, как будет получено свидетельство о регистрации права собственности на него. Поэтому чтобы избежать возможных разногласий с налоговой инспекцией, дождитесь окончания госрегистрации.

### **Продажа основных средств**

Основные средства, приобретенные после перехода на упрощенную систему налогообложения, имеет смысл продавать только в том случае, если истек период использования этих основных средств, установленный Налоговым кодексом (**п. 3 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Для объектов со сроком службы свыше 15 лет этот период составляет 10 лет, а для основных средств со сроком службы до 15 лет - 3 года с момента их приобретения.

В случае продажи указанных основных средств организация должна пересчитать налоговую базу по "упрощенному" налогу за весь период эксплуатации такого объекта. Для этого из налоговой базы того периода, в котором основное средство было введено в эксплуатацию и оплачено, надо вычесть всю сумму расходов на его приобретение. А за весь срок фактического использования основного средства придется начислить амортизацию по правилам **главы 25** Налогового кодекса РФ (**п. 3 ст. 346** Налогового кодекса РФ).

Прежде всего необходимо определить первоначальную стоимость проданного основного средства по правилам **главы 25** Налогового кодекса РФ. Для этого к расходам на приобретение основного средства нужно прибавить расходы на его доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Если основное средство было приобретено за границей, в его первоначальную стоимость нужно включить таможенные пошлины и сборы, уплаченные при ввозе объекта на территорию РФ. В **Налоговом кодексе** РФ нет прямого указания об этом. Однако, по мнению налоговиков, первоначальная стоимость амортизируемого имущества должна определяться с учетом таможенных платежей.

Потом бухгалтеру необходимо установить срок полезного использования основного средства на основании **классификации** основных средств (**постановление** Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1). А затем он может выбирать, каким способом начислять амортизацию по проданным основным средствам.

## Как сократить убытки от реализации основного средства

В целях налогообложения начислять амортизацию по основным средствам организация может одним из двух способов: линейным и нелинейным (**п. 1 ст. 259** Налогового кодекса РФ). Причем нелинейный способ амортизации можно использовать по всем основным средствам, за исключением зданий, сооружений и передаточных устройств, которые входят в **8-10 амортизационные группы** и имеют срок полезного использования свыше 20 лет (**п. 3 ст. 259** Налогового кодекса РФ).

Никаких других ограничений по выбору метода начисления амортизации **главой 25** Налогового кодекса РФ не установлено. Напомним, что начислять амортизацию в целях налогообложения нужно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода его в эксплуатацию. А с 1-го числа месяца, который следует за месяцем выбытия основного средства, начисление амортизации прекращается.

Сумма ежемесячной амортизации при линейном способе определяется путем умножения первоначальной стоимости основного средства на норму амортизации, которая рассчитывается по формуле:

$$K = 1 / n \times 100\%,$$

где n - срок полезного использования объекта в месяцах.

А величина амортизации при нелинейном способе ежемесячно рассчитывается путем умножения остаточной стоимости основного средства на норму амортизации, установленную по формуле:

$$A = B \times k / 100,$$

где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В результате такого пересчета сумма "упрощенного" налога, подлежащая уплате в бюджет за время эксплуатации проданного основного средства, увеличится. Предприятию придется доплатить налог и начислить пени на сумму доплаты.

Напомним, что пени начисляются за каждый день просрочки уплаты налога, начиная с 26-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, и по день перечисления в бюджет недоимки по этому налогу включительно. Сумма пеней рассчитывается исходя из **1/300 ставки рефинансирования** Банка России, действующей в этот период (**ст. 75** Налогового кодекса РФ).

Уменьшить свои потери, возникшие в результате продажи основного средства, организация может двумя способами. Во-первых, она должна установить по этому объекту минимально возможный срок полезного использования, который допускается **Классификацией**. И, во-вторых, для расчета амортизации нужно использовать нелинейный способ.

### Пример

Организация применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2011 года. В качестве объекта налогообложения организация выбрала "доходы, уменьшенные на сумму расходов".

В январе этого же года она приобрела компьютер стоимостью 37 000 руб. В том же месяце компьютер был оплачен и введен в эксплуатацию. А в последний



день марта затраты на приобретение компьютера были включены в состав расходов.

В ноябре 2011 года компьютер был продан. Следовательно, налоговая база по "упрощенному" налогу за IV квартал 2011 года должна быть увеличена на 37 000 руб., а сумма налога - на 5 550 руб. (37 000 руб. x 15%).

Согласно классификации основных средств компьютер относится к **третьей амортизационной группе**. Бухгалтер организации установил минимально возможный срок полезного использования компьютера - 37 месяцев.

Было решено начислять амортизацию по компьютеру линейным способом. В этом случае норма ежемесячной амортизации составляет 2,7027% ( $1/37 \times 100\%$ ), а сумма амортизационных отчислений - 1 000 руб. (37 000 руб. x 2,7027%).

Амортизацию бухгалтер начислил с февраля по ноябрь, то есть за 10 месяцев фактической эксплуатации компьютера.

Налоговая база по налогу должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 2 000 руб. (1 000 руб. x 2 мес.);
- за 1 полугодие - на 5 000 руб. (1 000 руб. x 5 мес.);
- за 9 месяцев - на 8 000 руб. (1 000 руб. x 8 мес.). Соответственно, сумма

налога должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 300 руб. (2 000 руб. x 15%);
- за 1 полугодие - на 750 руб. (5 000 руб. x 15%);
- за 9 месяцев - на 1 200 руб. (8 000 руб. x 15%).

В общей сложности организация должна доплатить налог в размере 4 350 руб. (5 550 - 1200).

Амортизацию за октябрь и ноябрь в размере 2 000 руб. организация сможет включить в состав расходов IV квартала, в результате чего сумма авансового платежа по налогу за этот период уменьшится на 300 руб.

Предположим, что организация доплатила налог 30 ноября 2011 года. Сумму пеней за несвоевременную уплату налога рассчитают исходя из **ставки рефинансирования** Банка России.

### **Возврат на обычный режим налогообложения**

После того как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств (**п. 3 ст. 346.25** Налогового кодекса РФ). Она определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на момент перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном **подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

### **Строительство основных средств**

Затраты по строительству объектов основных средств и затраты на приобретение и достройку объектов незавершенного строительства включают в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по "упрощенному" налогу.

Ведь в **пункте 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ сказано, что налог можно уменьшать на расходы по сооружению и изготовлению основных средств.

## **Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств**

При "упрощенке" можно списать затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений **пунктов 3 и 4 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ). Это позволяет сделать обновленная редакция статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

Модернизация и реконструкция предполагают улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

Обычно понятие "реконструкция" используется по отношению к недвижимости (зданиям и помещениям), а термин "модернизация" употребляют в отношении движимых основных средств - оборудования, транспортных средств и прочих аналогичных объектов.

Порядок списания расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определен в обновленном **пункте 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Итак, такие затраты, произведенные в указанном периоде, списывают с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями". То есть равномерно в течение первого календарного года.

Другими словами, если реконструируемые основные средства были введены в эксплуатацию в I квартале, то в каждом квартале на расходы будет списываться по 1/4 стоимости его реконструкции. Если модернизированные основные средства введены в эксплуатацию, скажем, в III квартале, то в расходы нужно будет включить половину стоимости модернизации в III квартале, а вторую половину уже в IV.

Добавим, что расходы на дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств представляют собой отдельный инвентарный объект. Другими словами, неважно, какие основные средства реконструируются или модернизируются: те, которые были куплены до начала применения упрощенной системы налогообложения или уже в период применения этого специального налогового режима.

### **Пример**

С 1 января 2011 года организация применяет упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения выбран объект "доходы, уменьшенные на сумму расходов".

В июле 2011 года было введено в эксплуатацию перестроенное здание склада на основании акта приемки-передачи от 2 июля 2011 года N 13. Расходы на реконструкцию составили 75 000 руб. Оплата была произведена подрядчику 10 июня 2011 года платежным поручением N 154.

Порядок заполнения раздела II книги учета доходов и расходов приведен в таблице на стр. 91.

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 Расчет за предыдущие налоговые периоды)	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - 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
за 9 месяцев 2011 года															
	Затраты на реконструкцию	10.06.11		02.07.11	75 000	-	-	2	100	50	37 500	-	-	-	-
	...	...	...	...	...	...		...	...	...	...	...	...		...
за 2011 год															
	Затраты на реконструкцию	10.06.11		02.07.11	75 000	-	-	2	100	50	37 500	75 000	-	-	-
	...	...	...	...	...	...		...	...	...	...	...	...		...

Согласно **пункту 4 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определяются с учетом положений **пункта 2 статьи 257** Налогового кодекса РФ.

И еще: при продаже обновленных основных средств до истечения трех лет с момента учета расходов на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение в составе затрат, по таким основным средствам надо будет пересчитать налоговую базу за весь период пользования ими с момента их учета в составе расходов до момента продажи (передачи) и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

## **5.4. Нематериальные активы**

### **Бухгалтерский учет**

Несмотря на то что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от ведения бухгалтерского учета, они обязаны учитывать нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета. Это значит, что им необходимо выполнять требования **ПБУ 14/2007**, составлять первичные документы по учету нематериальных активов и вести бухгалтерские регистры по учету нематериальных активов.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (**ПБУ 14/2007**) утверждено **Приказом** Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н. Согласно этому документу организация должна при поступлении нематериального актива определить его первоначальную стоимость, срок полезного использования, а также выбрать один из трех способов начисления амортизационных отчислений.

По нематериальным активам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется тот порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию исходя из первоначальной стоимости нематериального актива и установленного срока полезного использования.

Если нематериальный актив был приобретен в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (**п. 18 ПБУ 14/2007**). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с **ПБУ 14/2007**.

При выбытии нематериального актива начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета (**п. 20 ПБУ 14/2007**).

Для нематериальных активов Госкомстат предусмотрел только один унифицированный бланк - карточку учета нематериальных активов (**форма N НМА-1**). При поступлении и выбытии таких активов первичные документы нужно составлять в произвольной форме, взяв за основу типовые бланки, предусмотренные для учета основных средств.

На основании первичных документов организации ведут бухгалтерские регистры. Никаких унифицированных форм для учета нематериальных активов не предусмотрено. Поэтому для обобщения данных первичного учета можно использовать журналы-ордера и специальные ведомости.

## Налоговый учет

Те организации, которые платят налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение нематериальных активов, а также расходы на их создание самим налогоплательщиком (**пп. 2 п. 1 ст. 346.16** НК РФ). Правда, это возможно только в том случае, если эти расходы фактически оплачены, документально подтверждены и экономически обоснованы.

При расчете "упрощенного" налога в расходы включается стоимость приобретенных, созданных или изготовленных нематериальных активов. При этом расходы на покупку таких активов в период применения упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета. Но вот только нематериальными активами для целей **главы 26.2** Налогового кодекса РФ признаются те, которые являются амортизируемым имуществом в соответствии с **главой 25** Налогового кодекса РФ. Списываются они равномерно, в течение года, в котором их оплатили и ввели в эксплуатацию.

Нематериальные активы, приобретенные или созданные до того момента, как предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения, можно будет включить в расходы (до этого момента этого сделать было нельзя). При этом исключительные права со сроком полезного использования до 3 лет включительно можно списать полностью в течение одного года.

Нематериальные активы, срок службы которых составляет от 3 до 15 лет включительно, относятся на расходы в течение 3 лет. При этом во время первого года списывают 50% остаточной стоимости нематериальных активов. В течение второго года - 30%. А в течение третьего года предприниматель спишет оставшиеся 20% стоимости нематериальных активов.

Что касается нематериальных активов со сроком службы более 15 лет, их можно будет списать равномерно в течение 10 лет.

Для тех нематериальных активов, которые предприниматель купил (изготовил, соорудил) уже будучи на упрощенной системе, но продал менее чем через 3 года (а по нематериальным активам со сроком службы более 15 лет - ранее чем через 10 лет), также предусмотрен особый порядок списания. А именно: предприниматель должен пересчитать налоговую базу за время, в течение которого служил нематериальный актив. То есть по исключительному праву нужно рассчитать амортизацию по правилам **25-й главы** Налогового кодекса РФ. Полученный результат - это та сумма, которую предприниматель может учесть в расходах. Остальную часть первоначальной стоимости нематериального актива нужно из затрат исключить. Также фирме придется заплатить в бюджет недоимку и пени.

В соответствии с **подпунктом 2 пункта 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения - с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет.

### 5.5. Вопросы совмещения УСН и ЕНВД

Достаточно частой сегодня является следующая ситуация. Компания (ООО) платит налоги, применяя упрощенную систему налогообложения и единый налог на

вмененный доход. При этом компания не является налоговым агентом по выплате доходов в виде процентов и дивидендов от своей деятельности. В налоговые органы данная компания представляет налоговые декларации, предусмотренные данными налоговыми режимами. Налоговый учет по упрощенной системе налогообложения ведется в книге учета доходов и расходов.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. Насколько правомерно в данной ситуации требование инспекции ФНС России о представлении, кроме налоговых деклараций по единому налогу на вмененный доход и налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, бухгалтерской отчетности организации, предусмотренной **статьей 13** вышеупомянутого Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ?

Ответ на данный вопрос дали чиновники (**письмо** Минфина России от 19 марта 2007 г. N 03-11-04/3/70). В нем, в частности, сказано, что **статья 346.24** главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ обязывает налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

**Пунктом 3 статьи 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено освобождение от обязанности ведения бухгалтерского учета организаций, перешедших на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с **пунктом 7 статьи 346.26** главы 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" Налогового кодекса РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Закон не освобождает организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, подлежащую налогообложению единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности, от обязанности ведения бухгалтерского учета.

Кроме того, нормы законодательства об обществах с ограниченной ответственностью (**п. 3 ст. 91** Гражданского кодекса РФ, **ст.ст. 18, 23, 25, 26, 45, 46** Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью") обязывают общество с ограниченной ответственностью вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность общества, а также утверждать распределение прибылей и убытков. В соответствии с **пунктом 2 статьи 49** Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг общество обязано ежегодно публиковать годовые отчеты и бухгалтерские балансы.

Получается, что организация, применяющая по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых согласно указанному Закону

не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести бухгалтерский учет, составлять и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в целом по организации.

Таким образом, мы имеем следующее. В **пункте 3 статьи 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что организации, перешедшие на упрощенную систему, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета (за исключением бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов). При этом следует помнить, что организации, являющиеся плательщиками ЕНВД для отдельных видов деятельности, не освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета.

То есть плательщики ЕНВД обязаны составлять бухгалтерскую отчетность в общеустановленном порядке с заполнением всех соответствующих форм и баланс организации.

Существует такая проблема. Участникам акционерных обществ организации представляют бухгалтерский отчет независимо от применения специальных режимов налогообложения. Отсутствие этой нормы в существующей редакции закона позволяет недобросовестным исполнительным органам открытых акционерных обществ не предоставлять участникам бухгалтерскую отчетность.

Таким образом, получается, что в нарушение **Конституции РФ, Гражданского кодекса РФ, закона** об акционерных обществах, нормативных актов ФСФР России о раскрытии информации собственники организации, имеющие незначительное количество акций, лишены права на информацию о финансовом положении и хозяйственном состоянии общества.

При этом суд не руководствуется **статьями 15, 16** указанного Закона, ссылаясь на **статью 4** Закона, позволяющую всем организациям с упрощенной системой налогообложения не вести бухучет по полной схеме, и делает вывод: постольку у организации нет бухгалтерского отчета, то и представить она ему его не может.

Чиновники выразили свой взгляд на данную проблему. **Статьей 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлено, что организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета.

В то же время согласно **статье 42** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" общества вправе по итогам I квартала, полугодия, 9 месяцев и года объявлять о выплате дивидендов по размещенным акциям. Дивиденды выплачиваются из чистой прибыли общества, которая определяется по данным бухгалтерского учета.

Чистая прибыль определяется в соответствии с **планом счетов** бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и **инструкцией** по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденных **Приказом** Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. N 94н.

**Пунктом 3 статьи 102** Гражданского кодекса РФ установлено, что акционерное общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденды, если стоимость чистых активов акционерного общества меньше его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 35** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ стоимость чистых активов общества оценивается по данным бухгалтерского учета в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Российской Федерации и федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг.



В соответствии с **пунктами 1 и 2** порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденного **Приказом** Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз, оценка имущества, средств в расчетах и других активов и пассивов акционерного общества производится с учетом требований нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. При этом под стоимостью чистых активов акционерного общества понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету. Для оценки стоимости чистых активов акционерного общества составляется расчет по данным бухгалтерской отчетности. **Форма** указанного расчета приведена в приложении к порядку оценки стоимости чистых активов акционерных обществ.

Таким образом, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения и выплачивающие доходы в виде дивидендов другим организациям или физическим лицам, должны определять чистую прибыль и стоимость чистых активов в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

Поэтому открытое акционерное общество, акционером которого вы являетесь, применяющее упрощенную систему налогообложения, в целях определения чистой прибыли к стоимости чистых активов обязано вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность по общеустановленной форме и представлять эту отчетность по требованию акционеров.

Надо сказать, что чиновники и раньше придерживались той точки зрения, что акционерные общества, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны вести бухгалтерский учет, несмотря на то что у них есть право этого не делать (**п. 3 ст. 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Однако **статья 88** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ предписывает: "Общество обязано вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность в порядке, установленном настоящим Федеральным законом и иными правовыми актами Российской Федерации". Следовательно, акционерные общества бухучет вести обязаны.

И еще один важный момент, на который обратили внимание чиновники. Если общество не ведет бухучет, оно не сможет определить стоимость чистых активов. А без этого не выплатить и дивиденды акционерам. Все тот же Закон N 208-ФЗ в **статье 43** определяет следующее. Общество не вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по акциям, если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда, и превышения над номинальной стоимостью, определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций. Также нельзя принимать решение о выплате дивидендов, если стоимость чистых активов общества станет меньше их размера в результате принятия такого решения. Вот и получается, что без бухучета ОАО и ЗАО, пусть даже и работающих по "упрощенке", не обойтись.

Кстати, все вышесказанное относится и к обществам с ограниченной ответственностью. Дело в том, что общество не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между участниками общества, если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения. Об этом сказано в **статье 29** Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ. Получается, что ООО, применяющие "упрощенку", также не могут отказаться от ведения бухгалтерского учета и сдачи бухгалтерской отчетности.

## Глава 6. Как вести Книгу учета доходов и расходов

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести учет доходов и расходов, которые необходимы для расчета "упрощенного" налога (**п. 1 ст. 346.24** Налогового кодекса РФ).

**Книга** учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - книга учета доходов и расходов), а также порядок ее заполнения утверждены **Приказом** Минфина России от 31 декабря 2008 г. N 154н. Книга учета доходов и расходов является регистром налогового учета. Такой вывод можно сделать из **статьи 346.24** Налогового кодекса РФ.

Предусмотрена ли **статьей 120** Налогового кодекса РФ ответственность в случае отсутствия книги учета доходов и расходов? Предусмотрена ли также ответственность, если **книга** учета доходов и расходов не заверена в налоговой инспекции? Нет, не предусмотрена.

Во-первых, **пунктом 3 статьи 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлено, что организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено названным Законом.

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

В соответствии с **пунктом 1 статьи 346.24** Налогового кодекса РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

Из указанных законодательных норм, а также целей ведения книги учета доходов и расходов прямо не следует, что названная книга является регистром бухгалтерского учета.

**Статья 120** Налогового кодекса РФ предусматривает ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. При этом под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей указанной статьи понимается, в частности, отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета.

В данной **статье** не указано, что отсутствие регистров налогового учета и книги учета доходов и расходов является основанием для взыскания соответствующих штрафов.

Во-вторых, согласно **пункту 1 статьи 54** Налогового кодекса РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

В соответствии с **пунктом 1.5** Порядка отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, на последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов указывается число содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также

заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде, и выведенной по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью.

Итак, по мнению минфиновцев, налогоплательщики, которые работают по "упрощенке" и при этом не ведут книгу учета доходов и расходов, оштрафованы по **статье 120** Налогового кодекса РФ быть не могут. То же самое можно сказать и про случаи, когда книга есть, но заполнена с ошибками или не заверена в инспекции.

Санкции по статье 120 Налогового кодекса РФ можно применить, только если отсутствуют регистры бухгалтерского учета. **Книга** учета доходов и расходов является регистром налоговым. Это следует из **статьи 346.24** Налогового кодекса РФ. Ведь книга ведется для того, чтобы определить сумму "упрощенного" налога. А за отсутствие налогового регистра оштрафовать на 5 тыс. руб. по **статье 120** НК РФ нельзя.

### 6.1. Общие требования к заполнению Книги учета доходов и расходов

Налоговый период по налогу при УСН установлен в размере календарного года (**п. 1 ст. 346.19** Налогового кодекса РФ). Поэтому **книга** учета доходов и расходов открывается на один календарный год. Она должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы. На последней странице книги необходимо указать число содержащихся в ней страниц. Эта запись заверяется подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью налогоплательщика.

Все хозяйственные операции в книге необходимо отражать в хронологическом порядке на основе первичных документов. В том случае если в книгу была внесена ошибочная запись, ее можно исправить. Исправление должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя). Под исправленной записью необходимо поставить дату и печать налогоплательщика.

**Книгу** учета доходов и расходов можно вести вручную и в электронном виде.

Первый вариант. Если записи в книгу учета доходов и расходов делаются вручную, то книгу предварительно нужно прошнуровать, а страницы пронумеровать. На последней странице книги необходимо указать число содержащихся в ней страниц. Эта запись заверяется подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью налогоплательщика.

В начале года книгу необходимо представить в налоговую инспекцию для того, чтобы налоговый инспектор ее подписал и поставил штамп. В соответствии с **Приказом** ФНС России от 5 октября 2010 г. N ММВ-7-10/478@ заверение и скрепление печатью книги учета доходов и расходов осуществляется в день обращения в присутствии налогоплательщика.

Второй вариант. **Книгу** учета доходов и расходов можно вести не только на бумажных носителях, но и в электронном виде с использованием компьютерной техники. В этом случае распечатывать листы книги учета доходов и расходов необходимо по окончании каждого отчетного (налогового) периода. В конце года листы книги прошиваются и пронумеровываются. Количество страниц, указанное на последней странице книги, заверяется подписью руководителя и печатью. В таком виде книга учета доходов и расходов представляется в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией по "упрощенному" налогу за год.

Впрочем, если налогоплательщик начнет делать записи вручную, а затем

захочет вести книгу в электронном виде, он не вправе так поступить. Подобную ситуацию прокомментировали специалисты главного финансового ведомства в **письме** от 16 января 2007 г. N 03-11-05/4. В письме чиновники пришли к выводу, что "упрощенцы" могут перейти на ведение книги учета доходов и расходов в электронном виде в течение года (налогового периода). Минфин в таких действиях нарушений не видит. Специалисты лишь подчеркнули, что при ведении книги в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании каждого квартала выводить ее на бумагу.

После окончания налогового периода **книга учета** доходов и расходов подлежит хранению в течение четырех лет (**подп. 8 п. 1 ст. 23** Налогового кодекса РФ).

Книга учета доходов и расходов состоит из **титульного листа** и трех разделов. **Раздел I** предназначен для записи доходов и расходов за каждый квартал. В **разделе II** рассчитываются расходы на покупку основных средств, уменьшающие доходы. **Раздел III** посвящен расчету налоговой базы по "упрощенному" налогу.

## 6.2. Заполнение титульного листа

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее - налогоплательщики), ведут **книгу учета** доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей N 154н, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - книга учета доходов и расходов), в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Ведение книги учета доходов и расходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая книга учета доходов и расходов.

Книга учета доходов и расходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее

наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

Книга учета доходов и расходов, ведение которой в течение налогового периода осуществлялось в электронном виде, после выведения на бумажные носители по окончании налогового периода должна быть представлена в налоговый орган для заверения должностным лицом налогового органа не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации по итогам налогового периода **статьей 346.23** Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Исправление ошибок в книге учета доходов и расходов должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии).

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

**Статья 346.16** Налогового кодекса РФ позволяет предпринимателю, который применяет "упрощенку", учесть в составе расходов стоимость купленных основных средств. При этом для целей **главы 26.2** Налогового кодекса РФ основными средствами является амортизируемое имущество, которое определяется в соответствии с **главой 25** Налогового кодекса РФ. А вот расходы на покупку такого имущества и исключительных прав во время упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета.

При использовании упрощенной системы налогообложения амортизация по основным средствам не начисляется, однако расходы на их приобретение учитываются при расчете "упрощенного" налога. Для этого предусмотрен **II раздел** книги учета доходов и расходов. Его заполняют только те организации и предприниматели, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Данные о расходах на приобретение основных средств отражаются в книге учета доходов и расходов в последний день отчетного (налогового) периода (**п. 2 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ).

**Раздел II** состоит из одной таблицы, которая содержит 16 граф. Первые пять граф таблицы заполняются по всем основным средствам, которыми владеет налогоплательщик. В них указываются порядковый номер записи, общие сведения об основных средствах: их название, день ввода в эксплуатацию, дата оплаты и первоначальная стоимость основного средства.

Заполнение остальных граф **таблицы** зависит от того, когда было приобретено (сооружено, изготовлено) и оплачено основное средство. Возможны три варианта:

1) основное средство приобретено (сооружено, изготовлено) в период применения "упрощенки". В этом случае расходы признаются в полном объеме в момент ввода объекта в эксплуатацию;

2) основное средство приобретено (сооружено, изготовлено) и оплачено до перехода на упрощенную систему налогообложения. В этом случае на дату перехода организации на "упрощенку" необходимо определить остаточную стоимость указанных объектов. Она будет включена в состав расходов, учитываемых при расчете "упрощенного" налога, в зависимости от срока его полезного использования, который определяется на основании **классификации**

основных средств, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1;

3) основное средство приобретено до, а оплачено после перехода на упрощенный режим налогообложения.

При заполнении данного **раздела** налогоплательщиком указывается отчетный (налоговый) период, за который производится расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу (I квартал, полугодие, 9 месяцев, год).

Расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение нематериальных активов, создание нематериальных активов самим налогоплательщиком, предусмотренные **подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 346.16** Кодекса, определяются в порядке, установленном **пунктами 3 и 4 статьи 346.16, подпунктом 4 пункта 2 статьи 346.17, пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25** Кодекса.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном **пунктом 3 статьи 346.16** Кодекса, отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями. Указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются в разделе позиционным способом отдельно по каждому объекту.

В **графе 1** указывается порядковый номер операции.

В **графе 2** указывается наименование объекта основных средств или нематериальных активов в соответствии с техническим паспортом, инвентарными карточками и иными документами на объект основных средств или нематериальных активов.

В **графе 3** указываются число, месяц и год оплаты объекта основных средств или нематериальных активов на основании первичных документов (платежные поручения, квитанции к приходным кассовым ордерам, иные документы, подтверждающие факт оплаты).

В **графе 4** указываются число, месяц и год подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В **графе 5** указываются число, месяц, год ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов.

В **графе 6** указывается первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) объекта основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения и первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения, которые определяются в порядке, установленном нормативными правовыми актами о бухгалтерском учете.



Первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в **графе 6** в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в **графе 6** в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов.

В соответствии с **пунктом 4 статьи 346.16** Кодекса расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств в целях главы 26.2 Кодекса определяются с учетом положений **пункта 2 статьи 257** Кодекса, которыми установлено, что относится к указанным расходам. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основного средства в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и технического перевооружения отражается в **графе 6** в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

В **графе 7** указывается срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов, определяемый в порядке, предусмотренном **пунктом 3 статьи 346.16** Кодекса.

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, **графа 7** не заполняется.

В **графе 8** указывается:

- остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения, учитываемая в соответствии с **подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16** Кодекса;

- расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, учитываемые в соответствии с **подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.16** Кодекса.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 346.16** Кодекса в случае если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в установленном **пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25** Кодекса порядке.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации с общего режима налогообложения в **графе 8** на дату такого перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, которые были оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения,



изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями **главы 25** Кодекса.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с **главой 26.1** Кодекса, в **графе 8** на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, определяемые исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном **подпунктом 2 пункта 4 статьи 346.5** Кодекса, за период применения главы 26.1 Кодекса.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с **главой 26.3** Кодекса, в **графе 8** на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основного средства и нематериального актива и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном **законодательством** Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения указывается в **графе 8** в том отчетном (налоговом) периоде применения упрощенной системы налогообложения, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств (принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет), подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств и нематериальных активов.

Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, увеличивают остаточную стоимость основного средства в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в период применения упрощенной системы налогообложения произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Индивидуальные предприниматели при переходе с иных режимов налогообложения на упрощенную систему налогообложения вправе при определении остаточной стоимости применять правила, установленные для организаций.

В **графе 9** указывается количество кварталов эксплуатации в налоговом периоде оплаченного и введенного в эксплуатацию (принятого к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов.

В **графе 10** указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного,

изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в соответствии с **пунктом 3 статьи 346.16** Кодекса, за налоговый период.

В **графе 11** указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в каждом квартале отчетного (налогового) периода, определяемая как отношение данных **графы 10** к данным **графы 9**. Значение данного показателя округляется до второго знака после запятой.

В **графе 12** отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение **граф 6 и 11**, деленное на 100.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) до перехода на упрощенную систему налогообложения, данная сумма определяется как произведение **граф 8 и 11**, деленное на 100.

Сумма расходов по данной графе за отчетный (налоговый) период отражается в последний день последнего квартала налогового периода в **графе 7**.

В **графе 13** отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы, за налоговый период. Данная сумма расходов определяется как произведение **граф 12 и 9**.

В **графе 14** отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учтенная в составе расходов, при исчислении налоговой базы по налогу за предыдущие налоговые периоды (данные **графы 13** данного раздела за предыдущие налоговые периоды).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, **графа 14** не заполняется.

В **графе 15** отражается оставшаяся часть расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (**графа 8 - графа 13 - графа 14**).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, **графа 15** не заполняется.

В **графе 16** указываются число, месяц и год выбытия (реализации) объекта

основных средств или нематериальных активов.

По итоговой строке данного раздела за отчетный (налоговый) период отражается сумма значений показателей **граф 6, 8, 12-15**.

### **6.3.1. Приобретение основного средства в период применения "упрощенки"**

Если объект приобретается организацией после перехода на упрощенную систему налогообложения, то запись в книге учета необходимо сделать только после выполнения двух условий: основное средство полностью оплачено и объект введен в эксплуатацию (**п. 3 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Помимо первых шести граф (пяти, если приобретаются основные средства, не требующие государственной регистрации) необходимо заполнить **графы 12 и 13**.

В **графе 12** отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение **граф 6 и 11**, деленное на 100.

То есть стоимость основных средств и нематериальных активов, купленных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком), включаются в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на **пункт 3 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями".

Что касается "входного" НДС, уплаченного при покупке основного средства, то его следует включать в расходы в том же порядке, что и стоимость самих основных средств, к которым налог относится. Хотя учитывается в расходах он отдельно (**подп. 8 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

#### **Пример**

С 1 января 2011 года организация применяет упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения организация выбрала "доходы, уменьшенные на сумму расходов".

В июле 2011 года было приобретено здание склада общей стоимостью 200 000 руб. Оплата была произведена 10 июля 2010 года платежным поручением N 154. А 13 июля были поданы документы на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество.

В августе склад был введен в эксплуатацию на основании акта приемки-передачи от 2 августа 2011 года N 13.

Порядок заполнения раздела II книги учета доходов и расходов приведен в **таблице** на стр. 110.

### **6.3.2. Приобретение основного средства до перехода на "упрощенку"**

После перехода на упрощенную систему налогообложения в состав расходов включается остаточная стоимость "старых" основных средств, установленная на дату перехода, в следующем порядке.

Остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых не превышает трех лет, включается в состав расходов равными долями в течение первого года использования упрощенной системы налогообложения. Иными словами, в последний день каждого квартала бухгалтер принимает в целях налогообложения  $\frac{1}{4}$  часть остаточной стоимости указанных объектов.

Остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых превышает 15 лет, списывается в расходы равными долями в течение 10 лет. Следовательно, ежеквартально в составе расходов учитывается  $\frac{1}{40}$  остаточной стоимости указанных объектов.

Остаточная стоимость прочих объектов основных средств должна быть отнесена на расходы в течение трех лет. В первый календарный год списывается 50% остаточной стоимости (по  $\frac{1}{8}$  ежеквартально), во второй календарный год - 30% (по  $\frac{3}{40}$  ежеквартально), в третий календарный год - 20% (по  $\frac{1}{20}$  ежеквартально).

Порядок списания остаточной стоимости "старых" основных средств зависит от срока их полезного использования.

При отражении расходов на приобретение "старых" основных средств бухгалтер должен заполнить практически все графы таблицы **раздела II** книги, за исключением графы 16 "Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов" и графы 4 "Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств".

В **графе 12** отражается сумма расходов на приобретение (строительство, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (строеным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) до перехода на упрощенную систему налогообложения, данная сумма определяется как произведение **граф 8 и 11**, деленное на 100.

**Графы 13 и 15** заполняют только по итогам года. В графе 15 отражается оставшаяся часть расходов на приобретение (строительство, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах.

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

N п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию объекта в 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
за 9 месяцев 2011 года															
	Склад	10.07.11	13.07.11	02.08.11	200 000	-	-	2	100	50	100 000	-	-	-	-
	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
за 2011 год															
	Компьютер	10.07.11	13.07.11	02.08.11	200 000	-	-	2	100	50	100 000	200 000	-	-	-
	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

### Пример

В октябре 2010 года организация приобрела компьютер, первоначальная стоимость которого составила 36 000 руб. В этом же месяце объект был оплачен (платежное поручение N 221 от 3 октября 2010 г.) и введен в эксплуатацию (Акт приемки-передачи от 5 октября 2010 г. N 3).

Согласно классификации основных средств компьютер относится к **третьей амортизационной группе** со сроком полезного использования от 3 лет и 1 месяца до 5 лет. В бухгалтерском учете срок полезного использования компьютера был установлен в размере 48 месяцев (4 года). За ноябрь-декабрь 2010 года сумма начисленной амортизации по нему составила 1 500 руб. (36 000 руб. : 48 мес. x 2 мес.). На 1 января 2011 года - дату перехода на упрощенную систему налогообложения - его остаточная стоимость была установлена в размере 34 500 руб. (36 000 руб. - 1 500 руб.). Фирма платит налог с разницы между доходами и расходами.

Срок полезного использования компьютера превышает 3 года, а следовательно, его остаточная стоимость будет включаться в состав расходов частями:

- в первый календарный год - 17 250 руб. (34 500 руб. x 50%);
- во второй календарный год - 10 350 руб. (34 500 руб. x 30%);
- в третий календарный год - 6 900 руб. (34 500 руб. x 20%).

Доля остаточной стоимости, которую организация включит в расходы в 2011 году, составляет 50%. Этот показатель необходимо вписать в **графу 10**. В **графе 11** отражается доля остаточной стоимости, которая подлежит списанию ежеквартально. Она составляет 12,5% (50% : 4 кв.).

В **графах 12 и 13** отражаются расходы, которые уменьшают налогооблагаемые доходы. В графе 12 расходы отражаются за каждый квартал налогового периода, а в графе 13 - за налоговый период. Показатель в графе 12 рассчитывается так:

**Графа 12 = графа 6 x графа 8 x графа 11 : 100.**

Значение **графы 13** рассчитывается по следующей формуле:

**Графа 13 = графа 12 x графа 9**

**Графы 13 и 15** заполняют только по итогам года. **Графа 4** не заполняется, так как компьютер не подлежит государственной регистрации. То же касается и **графы 16** - ведь в нее вписывают данные, когда имеет место продажа и прочее выбытие основных средств или нематериальных активов.

В **графе 14** нужно поставить прочерк, так как в предыдущем году организация не использовала упрощенную систему налогообложения. В 2011 году значение графы 14 будет равно 17 250 руб.

В **графе 15** отражается величина остаточной стоимости основного средства, которая еще не списана в расходы. Рассчитывается она по формуле:

**Графа 15 = графа 8 - графа 13 - графа 14.**

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

N п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию объекта в 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
за 1 квартал 2010 года															
	Компьютер	03.10.10		05.10.10	36 000	4	34 500	4	50	12,5	4312,5	-	-	-	-
	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
за 1 полугодие 2010 года															
	Компьютер	03.10.10		05.10.10	36 000	4	34 500	4	50	12,5	4312,5	-	-	-	-
	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
за 9 месяцев 2010 года															
	Компьютер	03.10.10		05.10.10	36 000	4	34 500	4	50	12,5	4312,5	-	-	-	-
	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
за 2010 год															
	Компьютер	03.10.10		05.10.10	36 000	4	34 500	4	50	12,5	4312,5	17 250	-	17 250	-
	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...



### 6.3.3. Основное средство приобретено до, а оплачено после перехода на "упрощенку"

При упрощенной системе налогообложения доходы и расходы признаются только после фактической оплаты. Однако на практике может возникнуть ситуация, когда основное средство приобретено во время использования общего режима налогообложения, а оплачено уже после перехода на "упрощенку". В этом случае стоимость основного средства определяется на дату перехода права собственности. В расчете стоимость основного средства отражается начиная с месяца, следующего за месяцем оплаты.

Например, если объект был оплачен в январе, то включать в состав расходов его остаточную стоимость можно начиная с февраля. При оплате основного средства в феврале списывать остаточную стоимость можно начиная с марта. А вот если оплата была произведена в марте, то отражать расходы на приобретение этого актива можно только начиная с апреля, то есть со следующего отчетного периода.

### 6.4. Заполнение раздела I "Доходы и расходы"

**Раздел I** Книги учета доходов и расходов состоит из четырех таблиц, в которых отражаются доходы и расходы за каждый квартал.

В **графе 1** раздела II указывается порядковый номер регистрируемой операции.

В **графе 2** указывается дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция.

В **графе 3** указывается содержание регистрируемой операции.

В **графе 4** согласно **пункту 1 статьи 346.15** Кодекса отражаются доходы, в которые включаются доходы от реализации, определяемые в соответствии со **статьей 249** Кодекса, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со **статьей 250** Кодекса. Порядок признания и учета доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен **пунктами 1 и 3 статьи 346.17, пунктами 1-5, 8 статьи 346.18, пунктом 1 статьи 346.25** Кодекса.

В **графе 4** не учитываются:

- доходы, указанные в **статье 251** Кодекса;
- доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным **пунктами 3 и 4 статьи 284** Кодекса, в порядке, установленном **главой 25** Кодекса;
- доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным **пунктами 2, 4 и 5 статьи 224** Кодекса, в порядке, установленном **главой 23** Кодекса.

В соответствии с **подпунктом 1 пункта 1 статьи 346.25** Кодекса организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения в **графе 4** на дату перехода на упрощенную систему налогообложения отражают в доходах суммы денежных средств, полученные до перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с **подпунктом 3 пункта 1 статьи 346.25** Кодекса не включаются в налоговую базу доходы, полученные после перехода на упрощенную

систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В **графе 5** налогоплательщик отражает расходы, указанные в **пункте 1 статьи 346.16** Кодекса. Порядок признания и учета расходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен **пунктами 2-4 статьи 346.16, пунктами 2-4 статьи 346.17, пунктами 2, 3, 5, 7 и 8 статьи 346.18 и пунктами 1, 2.1, 4 и 6 статьи 346.25** Кодекса.

**Графа 5** в обязательном порядке заполняется налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде "доходов, уменьшенных на величину расходов".

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде "доходов", вправе по своему усмотрению отражать в **графе 5** расходы, связанные с получением доходов, налогообложение которых осуществляется в соответствии с упрощенной системой налогообложения.

### **Справка к разделу I**

**Справочная часть** раздела I заполняется налогоплательщиком, выбравшим в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

По коду **строки 010** указывается сумма полученных налогоплательщиком доходов за налоговый период (значение показателя **строки** "Итого за год" графы 4 раздела I книги учета доходов и расходов).

По коду **строки 020** указывается сумма произведенных налогоплательщиком расходов за налоговый период (значение показателя **строки** "Итого за год" графы 5 раздела I книги учета доходов и расходов).

По коду **строки 030** указывается сумма разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке налога.

По коду **строки 040** отражается налоговая база за налоговый период (код **строки 010** - код **строки 020** - код **строки 030**).

Отрицательное значение по коду **строки 040** не отражается.

По коду **строки 041** указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый период убытков (код **строки 020** + код **строки 030** - код **строки 010**).

Отрицательное значение по коду **строки 041** не отражается.

Напомним: что доходы и расходы при упрощенной системе налогообложения отражаются кассовым методом (**ст. 346.17** Налогового кодекса РФ). Это значит, что доходы признаются только после получения денежных средств, а расходы - после фактической оплаты товаров (работ, услуг).

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам. Если налогоплательщики получили доходы в иностранной валюте, то их нужно пересчитать в рубли по **курсу** Банка России на день получения. Расходы, осуществленные организацией в иностранной валюте, также подлежат пересчету в рубли (по курсу Банка России на день платежа).

Как мы сказали, в **графе 4** отражаются доходы, которые учитываются при расчете "упрощенного" налога. К ним относятся:

- выручка от реализации товаров, работ, услуг, которая определяется по правилам **статьи 249** Налогового кодекса РФ;
- выручка от реализации имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы, рассчитываемые по правилам **статьи 250** Налогового кодекса РФ.

Те доходы, которые перечислены в **статье 251** Налогового кодекса РФ, в

**графе 4** не отражаются.

Приведем пример. Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, получила от единственного учредителя имущество по договору безвозмездного пользования. В течение года со дня получения это имущество не передавалось третьим лицам. Возникает ли у организации налогооблагаемый доход в указанном случае? Да, возникает. В уже упомянутом письме чиновники рассуждали так.

В соответствии со **статьей 689** Гражданского кодекса РФ по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором. При этом к договору безвозмездного пользования соответственно применяются правила о договоре аренды, предусмотренные отдельными положениями **ст.ст. 607, 610, 615, 621, 623** Гражданского кодекса РФ.

Получая имущество по договору безвозмездного пользования, организация безвозмездно получает право пользования данным имуществом. Учитывая изложенное, для целей налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения получение имущества в безвозмездное пользование следует рассматривать как безвозмездное получение имущественного права.

Согласно **пункту 1 статьи 346.15** Налогового кодекса РФ при применении организацией упрощенной системы налогообложения в составе доходов учитываются доходы от реализации и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со **статьями 249 и 250** Налогового кодекса РФ. При этом доходы, предусмотренные **статьей 251** Налогового кодекса РФ, в составе доходов не учитываются.

На основании **пункта 8 статьи 250** Налогового кодекса РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в **статье 251** Налогового кодекса РФ.

В связи с этим необходимо иметь в виду, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица, но не в виде имущественного права.

Таким образом, организация, получившая от своего единственного учредителя по договору безвозмездного пользования право пользования имуществом (то есть, имущественное право), учитывает в целях налогообложения доход в виде безвозмездного права пользования данным имуществом, размер которого определяется исходя из рыночных цен с учетом положений **ст. 40** Налогового кодекса РФ.

Организации, рассчитывающие единый налог с разницы между доходами и расходами, заполняют также **графу 5**.

В конце каждого отчетного периода рассчитываются итоги по **графам 4 и 5** за прошедший квартал, а также за отчетный период. Для этого в каждой таблице раздела I книги учета доходов и расходов предусмотрены отдельные строки.

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
Итого за III квартал				
Итого за 9 месяцев				

### 6.5. Заполнение раздела III "Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения"

**Раздел III** книги учета доходов и расходов совершенно отличается от старой формы. Напомним: в **пункте 7 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ сказано, что фирмы, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить налоговую базу, рассчитанную по итогам налогового периода, на сумму убытков, полученных по итогам прошлых лет (когда фирма работала по "упрощенке" и уплачивала налог с базы "доходы минус расходы").

Данный **раздел** заполняется налогоплательщиком, выбравшим объект налогообложения в виде "доходов, уменьшенных на величину расходов", и получившим по итогам предыдущего (предыдущих) налогового (налоговых) периода (периодов) убытки от осуществляемой предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется упрощенная система налогообложения.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих 9 лет. Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

По коду **строки 010** указывается сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, а по кодам **строк 020-110** указываются суммы убытка по годам их образования (соответствуют значениям показателей по кодам **строк 150-250** раздела III книги учета доходов и расходов за предыдущий налоговый период).

По коду **строки 120** указывается налоговая база за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду **строки 040** справочной части раздела I книги доходов и расходов).

По коду **строки 130** указывается сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, указанных по **стр. 010**).

По коду **строки 140** указывается сумма убытка за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду **строки 041** справочной части раздела I книги доходов и расходов).

По коду **строки 150** указывается сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие

налоговые периоды (соответствует значению показателя по коду **строки 010** - код **строки 130** + код **строки 140**).

Значение показателя по коду **строки 150** переносится в раздел III книги доходов и расходов за следующий налоговый период и указывается по коду **строки 010**.

По кодам **строк 160-250** указываются суммы убытков, которые не были перенесены при уменьшении налоговой базы за истекший налоговый период, по годам их образования. Сумма значений показателей по кодам строк 160-250 соответствует значению показателя по коду **строки 150** раздела III книги доходов и расходов.

Значения показателей по кодам **строк 160-250** переносятся в раздел III книги учета доходов и расходов за следующий налоговый период и указываются по кодам **строк 020-110**.

## **Глава 7. Особенности учета доходов при упрощенной системе налогообложения**

Независимо от выбранного объекта налогообложения установлен единый порядок учета доходов при упрощенной системе.

Согласно **статье 346.15** Налогового кодекса РФ в состав доходов включаются:

- выручка от продажи товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Доходы признаются кассовым методом (**п. 1 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ). Это значит, что в день поступления денежных средств на счет в банке или в кассу организации в момент получения имущества или имущественных прав бухгалтеру необходимо отразить соответствующую сумму дохода в книге учета доходов и расходов.

Заметьте: при определении объекта налогообложения "упрощенным" налогом не учитываются доходы, предусмотренные **статьей 251** Налогового кодекса РФ.

Кроме того, не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями **статей 214 и 275** Налогового кодекса РФ.

На какую дату признаются доходы при расчете налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения?

В соответствии с **пунктом 1 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод). Таким образом, организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, должна учитывать доходы в момент поступления денежных средств от клиентов.

Дело в том, что упрощенная система налогообложения предусматривает кассовый метод признания доходов и расходов. То есть все деньги, которые поступили в кассу или на расчетный счет, признаются доходами на дату получения. Расход же возникает только после фактической оплаты затрат. При этом Налоговый кодекс РФ не приравнивает кассовый метод при "упрощенке" к кассовому методу определения доходов и расходов для расчета налога на прибыль. Это связано с тем, что в **статье 346.17** главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ, посвященной определению момента признания доходов и расходов, нет прямой ссылки на **статью 273** главы 25 Кодекса. Именно она

устанавливает порядок признания доходов и расходов по налогу на прибыль при кассовом методе. Поэтому применять правила статьи 273 Налогового кодекса РФ при работе на упрощенной системе налогообложения нельзя. В какой же момент нужно включать в налоговую базу по "упрощенному" налогу доходы? Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом. Учтите, чиновники считают, что полученные авансы также включаются в налоговую базу на момент их получения.

## **7.1. Доходы от реализации**

**Глава 26.2** Налогового кодекса РФ для организаций и индивидуальных предпринимателей требует при определении доходов учитывать доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со **статьей 249** Налогового кодекса РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со **статьей 250** Налогового кодекса РФ. А при определении объекта налогообложения организации не учитывают доходы, предусмотренные **статьей 251** Налогового кодекса РФ.

В тех случаях, когда в **статьях 249 и 250** имеются ссылки на другие статьи главы 25 Налогового кодекса РФ, они применяются, если не противоречат другим положениям **главы 26.2** Налогового кодекса РФ.

Не учитываются в составе доходов полученные дивиденды, если с них удержаны налоги налоговыми агентами в соответствии со **статьями 214 и 275** Налогового кодекса РФ.

Так, согласно **пункту 2 статьи 346.15** Налогового кодекса РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со **статьей 249** Налогового кодекса РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со **статьей 250** Налогового кодекса РФ.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные **статьей 251** настоящего Налогового кодекса РФ.

Не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями **статей 214 и 275** Налогового кодекса РФ.

Таким образом, в том случае если российская организация выплачивает дивиденды организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, и при этом как налоговый агент исчисляет, удерживает и перечисляет с указанных сумм налог на прибыль организаций, организация-получатель дивидендов не учитывает данные денежные суммы в качестве доходов при определении налоговой базы по "упрощенному" налогу.

### **7.1.1. Доходы, полученные по договору мены**

Доходами в упрощенной системе налогообложения признаются не только денежные средства, полученные от реализации товаров (работ, услуг). Налогом облагаются доходы в виде имущества, полученного безвозмездно или по договору мены (письма Минфина России от 6 марта 2008 г. **№ 03-11-05/54**, от 20 ноября 2007 г. **№ 03-11-04/2/278**).



### 7.1.2. Авансы полученные

Облагать налогом полученные "упрощенцем" авансы или нет, вопрос спорный. С одной стороны, прямо об этом в главе 26.2 Налогового кодекса РФ не сказано. Поэтому некоторые специалисты придерживаются той точки зрения, что авансы не должны включаться в доходы при упрощенной системе налогообложения. Следовательно, платить с них налог не нужно. Доводы они приводят следующие. В **пункте 1 статьи 346.15** Налогового кодекса РФ указано, что организации при определении объекта налогообложения учитывают:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со **статьей 249** Налогового кодекса РФ;

- внереализационные доходы, определяемые по правилам **статьи 250** Налогового кодекса РФ.

Авансы же, полученные организацией или предпринимателем, доходом от реализации считаться не могут. Ведь в соответствии со **статьей 249** Налогового кодекса РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права. В свою очередь **статья 39** Налогового кодекса РФ реализацией товаров (работ или услуг) называет передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. А в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передачу права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе. Понятно, что на момент получения аванса передачи права собственности не происходит.

Не могут быть признаны авансы и внереализационными доходами. Дело в том, что согласно **статье 41** Налогового кодекса РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которую можно оценить. При получении аванса об экономической выгоде говорить не приходится. Ведь в данном случае организация берет на себя обязательство перед фирмой, выдавшей аванс. А если в счет этого аванса товар поставлен не будет (или не будут выполнены работы, оказаны услуги), деньги надо будет вернуть. Вот и получается, что полученный аванс доходом не является. А значит, платить с него доход не нужно.

Налоговики придерживаются другой точки зрения. Более того, с чиновниками согласны и судьи. Так, ВАС РФ в **решении** от 20 января 2006 г. N 4294/05 отказался признать недействующим **пункт 2** письма МНС России от 11 июня 2003 г. N СА-6-22/657. Свой вердикт судьи обосновали так.

Объектом налогообложения в упрощенной системе налогообложения (глава 26.2 Кодекса) являются в соответствии со **статьей 346.14** Налогового кодекса РФ "доходы" либо "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Порядок определения доходов установлен **статьей 346.15** Налогового кодекса РФ: налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации и внереализационные доходы, содержание которых раскрывается в **статьях 249 и 250** Налогового кодекса РФ главы 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ.

В соответствии с **пунктом 1 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ датой



получения доходов признается день поступления денежных средств в банки и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

В целях применения главы 25 Налогового кодекса РФ не учитываются в качестве дохода поступления, предусмотренные **статьей 251** Налогового кодекса РФ, в частности, в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

**Статья 251** Налогового кодекса РФ упоминается в **пункте 1 статьи 346.15** Налогового кодекса РФ в качестве содержащей перечень доходов, не учитываемых при определении объекта налогообложения в упрощенной системе налогообложения.

Что касается ссылки заявителя на **пункт 1 статьи 39** Налогового кодекса РФ, в котором раскрывается понятие "реализация товаров, работ, услуг", то данный довод не опровергает оспариваемого разъяснения, поскольку в соответствии с **пунктом 2** указанной статьи момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяется в соответствии с частью второй Налогового кодекса РФ (в данном случае - **пунктом 1 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ).

Надо сказать, что к подобным выводам приходили и федеральные арбитражные суды уже после того, как ВАС обнародовал свое решение. В качестве примера можно привести постановления ФАС Московского округа от **24 июля 2008 г. N КА-А40/6108-08-П**, Западно-Сибирского округа от **31 мая 2007 г. N Ф04-3468/2007(34756-А81-14)**. В обоих случаях судьи придерживались такой логики. Согласно **статье 346.15** Налогового кодекса РФ налогоплательщики при определении налоговой базы учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со **статьей 249** Налогового кодекса РФ и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со **статьей 250** Налогового кодекса РФ.

При применении упрощенной системы налогообложения доходы определяются по кассовому методу. Так, согласно **пункту 1 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ в целях настоящей главы датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

Таким образом, полученная предварительная оплата (авансы) в счет отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, является объектом налогообложения в отчетном (налоговом) периоде их получения.

Как видите, спорить с чиновниками в данном случае трудно. Ведь заручившись столь весомой поддержкой, налогоплательщикам вряд ли удастся доказать в суде обратное. А значит, авансы нужно включать в доход.

### Пример

ООО "Факел" 25 января 2011 года получило от ЗАО "Спам" предоплату по договору купли-продажи в размере 100 000 руб. в счет будущей поставки холодильников (банковская выписка по расчетному счету). В этот же день в **книге** учета доходов и расходов была сделана запись:

Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при	Расходы, учитываемые при исчислении

			исчисления налоговой базы	налоговой базы
1	2	3	4	5
...	...	...	...	...
33.	Банковская выписка от 25.01.11 г.	Получена предоплата от ЗАО "Спам"	100 000	-

### 7.1.3. Авансы возвращенные

Согласно **пункту 1 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ в случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат. То есть, если "упрощенец" получил аванс в январе 2011 года, а в апреле его возвращает, то апрельские доходы будут уменьшены на сумму возврата. При этом пересчитывать налоговую базу за январь не нужно.

### 7.1.4. Учет векселей, полученных в оплату поставленного товара (работы, услуги)

Согласно **пункту 1 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ при использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя датой получения доходов у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу. Другими словами, доход будет отражен только после того, как вексель будет погашен.

Если покупатель выписывает продавцу собственный вексель, то обмена имуществом (товар на вексель) не происходит. "Упрощенец" владельцем ценной бумаги не становится, вексель лишь подтверждает письменное обязательство покупателя выплатить определенную сумму. А поскольку организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, доходы и расходы определяют кассовым методом, то продавец, которому покупатель выдал собственный вексель, никакой выручки не получает. Она появится только в тот момент, когда полученный вексель будет обменен на другие товары или продавец погасит его деньгами.

Что касается векселей третьих лиц, то продавец может учесть налогооблагаемый доход также только после того, как получит деньги от покупателя или третьих лиц. Дело в том, что в **статье 346.17** Налогового кодекса РФ не уточнено, а о каком, собственно, векселе идет речь - о векселе покупателя или третьих лиц. Поэтому формально действует тот же порядок, что и в случае, когда в оплату товаров получен вексель покупателя.

### 7.1.5. Доходы по посредническим договорам

Организации, работающие на упрощенной системе налогообложения, могут заключать посреднические договоры. В этом случае доходом будет считаться лишь вознаграждение агента, комиссионера, поверенного.

В соответствии с **пунктом 1 статьи 990** Гражданского кодекса РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии (**п. 1 ст. 991** Гражданского кодекса РФ).

**Пунктом 1 статьи 1005** Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре (**статья 1006** Налогового кодекса РФ).

Добавим, что, по мнению ФАС Дальневосточного округа от **27 июня 2006 г. N Ф03-А73/06-2/1641**, налогоплательщик вправе включить в состав расходов затраты, понесенные им по агентскому договору в качестве агента. Судьи рассуждали так: **пунктом 1 статьи 1005** Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

В подтверждение фактов исполнения агентских договоров суд истолковал условия договоров, дополнительные соглашения к ним, первичные учетные документы, отчеты агента.

К числу основных доводов заявителя жалобы относится обстоятельство невыделения агентом отдельной строкой расходов. По мнению налогового органа, в этой связи подтверждается понесение упомянутых расходов принципалом.

Суд, проверяя такие доводы налогового органа, сослался на **пункт 2 статьи 1008** Гражданского кодекса РФ, предусматривающий следующее правовое положение: "если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала". Судом установлено, что договорами предусмотрены иные условия. Согласно пункту 2.2 последней редакции заключенных агентских договоров полученное агентское вознаграждение учитывало и включало в себя все расходы агента, связанные с исполнением организацией поручений принципалов.

По существу в жалобе не опровергнуты выводы суда о том, что все затраты агента нашли документальное отражение в учетных регистрах налогоплательщика.

Порядок определения расходов предписан статьей 346.16 Налогового кодекса РФ, пункт 1 которой устанавливает, что при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы: арендные платежи за арендуемое имущество, материальные расходы (соответственно **подпункт 4 и 5** названной статьи).

Согласно **статье 254** Налогового кодекса РФ к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение транспортных услуг производственного характера сторонних организаций. Из материалов дела видно, что в состав расходов, уменьшающих полученные налогоплательщиком доходы, включены транспортные расходы и расходы по аренде, понесенные агентом при осуществлении деятельности по агентским договорам. Порядок оформления

расходов, размер сумм этих расходов налоговым органом не оспорены.

Расходами принципала по агентским договорам определено выплаченное агенту агентское вознаграждение, установленное по соглашению агента и принципала, являющихся сторонами по договору, с учетом всех расходов агента по исполнению агентского договора, т.е. включающего в себя все расходы агента, понесенные за счет принципала.

В связи с тем что агентское вознаграждение является доходом агента, включающим в себя его расходы, связанные с выполнением агентского договора, налогоплательщик правомерно учитывал указанные расходы при определении налогооблагаемой базы.

## 7.2. Внереализационные доходы

В состав внереализационных доходов организации включают суммы штрафов, уплаченные контрагентами за нарушение условий договоров (**п. 3 ст. 250** Налогового кодекса РФ). Отражать указанные суммы необходимо только в тот момент, когда денежные средства зачислены на расчетный счет организации или поступили в кассу.

При использовании упрощенной системы налогообложения нужно помнить, что не все внереализационные доходы нужно включать в состав доходов. Речь идет о тех из них, которые перечислены в **статье 251** Налогового кодекса РФ.

Не следует учитывать при расчете "упрощенного" налога:

денежные средства и стоимость имущества, полученного в качестве задатка или залога;

взносы в уставный капитал;

стоимость имущества, полученного по посредническому договору для продажи;

заемные средства;

суммы целевого финансирования.

Кроме того, не являются внереализационным доходом деньги или имущество, полученные безвозмездно от:

учредителя, если его доля в уставном капитале превышает 50%;

дочерней фирмы при условии, что доля головной организации в ее уставном капитале превышает 50%.

В том случае если в течение года указанное имущество (за исключением денежных средств) будет продано или передано третьим лицам, его стоимость необходимо включить в состав доходов (**подп. 11 п. 1 ст. 251** Налогового кодекса РФ).

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ практически не комментирует особенности определения внереализационных доходов, сразу отсылая к **статье 250** Налогового кодекса РФ. Комментарий по порядку включения в состав доходов только двух видов внереализационных доходов представлен в **пунктах 3 и 4 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ.

В **пункте 3 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ указано, что доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному **курсу** Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов. А что считать датой получения дохода в такой ситуации при применении кассового метода, который и следует применять при упрощенной системе налогообложения? Для этого можно обратиться к письму Минфина России от 26 августа 2002 г. N 04-02-

06/3/61, касающемуся порядка определения дохода для исчисления налога на прибыль при применении кассового метода. Отметим, что письмо, несмотря на свою давность, актуально и в нынешних условиях. Так, например, на него ссылаются в **письме** Минфина России от 31 марта 2008 г. N 03-03-06/1/217. Считаем, что данным письмом можно воспользоваться, так как доходы при применении упрощенной системы налогообложения определяются с учетом требований **главы 25** Налогового кодекса РФ.

Дата признания внереализационного дохода	Виды внереализационных доходов
Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг)	Безвозмездно полученное имущество (работы, услуги); иные аналогичные доходы
Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика (Здесь и далее для краткости не указывается, но подразумевается и погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом).	Дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; безвозмездно полученные денежные средства; суммы возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; иные аналогичные доходы
Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика	Сдача имущества в аренду; лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности; иные аналогичные доходы
Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика	Штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)
Дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода)	Доходы прошлых лет
Дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца	Доходы в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов
Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета	Доходы в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества
Дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись	Доходы в виде имущества (в том числе денежных средств), указанные в пунктах 14, 15 статьи 250 Налогового кодекса
Дата перехода права собственности на иностранную валюту	Доходы от продажи (покупки) иностранной валюты
Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика	Доходы от перепродажи денежного требования или исполнения должником приобретенного требования
Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика	Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным

В названном **письме** указано, что из положений **Налогового кодекса** РФ не вытекает, что учет для целей налогообложения положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих от переоценки средств на валютных счетах организации, непосредственно связан с применяемым организацией порядком признания доходов и расходов по методу начисления. Исходя из этого при кассовом методе определения доходов и расходов датой признания положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих от переоценки имущества в виде ценностей, стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального **курса** иностранной валюты к рублю, установленного Центральным банком РФ, учитываемых в составе внереализационных доходов (расходов), будет служить последняя отчетная дата.

В **пункте 4 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ указано, что доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам, определяемым с учетом положений **статьи 40** Налогового кодекса, но не ниже остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и затрат на производство (приобретение) - по товарам (работам, услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком-получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Рассмотрим, в том числе и на примерах, даты определения ряда внереализационных доходов в зависимости от вида рассматриваемых доходов.

### 7.2.1. Проценты по депозитным вкладам

Проценты, начисленные на депозитный вклад, являются внереализационным доходом организации (**п. 6 ст. 250** Налогового кодекса РФ). При этом включать в состав налогооблагаемых доходов проценты по депозитным счетам нужно в момент, когда банк зачислит их на расчетный счет (**п. 1 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ).

**Обратите внимание!** Если проценты зачислены на депозитный счет, то организация не может ими распоряжаться. Поэтому налогооблагаемого дохода в этом случае не возникает.

### 7.2.2. Задаток

Задаток, полученный в счет обеспечения исполнения условий договора, не является доходом организации, так как указан в **подпункте 2 пункта 1 статьи 251** Налогового кодекса РФ. Но это правило действует только в том случае, если соглашение о задатке составлено в письменной форме.

Однако если контрагент не исполнил своих обязательств и задаток стал собственностью организации, то у получателя задатка возникает налогооблагаемый доход. В этом случае задаток превращается в безвозмездно полученное имущество, стоимость которого необходимо включить в состав доходов (**п. 8 ст. 250** Налогового кодекса РФ).

## Глава 8. Расходы на аренду

Организации, использующие в качестве объекта налогообложения величину доходов, уменьшенную на сумму расходов, могут уменьшить налоговую базу по "упрощенному" налогу на сумму арендных (лизинговых платежей) за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. Такое право предоставлено **подпунктом 4 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

### 8.1. Аренда недвижимости

Договор аренды на срок более года должен быть заключен в письменной форме. Если хотя бы одна из сторон договора является юридическим лицом, договор аренды должен быть заключен в письменной форме независимо от срока.

Договор аренды недвижимого имущества, который заключен на срок не менее года, подлежит государственной регистрации (**ст. 609** Гражданского кодекса РФ). Обратите внимание: договор, заключенный на такой срок, придется регистрировать даже в том случае, если он предусматривает аренду не всего здания, а лишь какого-то помещения в нем. Об этом сказано в **информационном письме** Президиума ВАС РФ от 1 июня 2000 г. N 53. Отметим, что аналогичные выводы содержатся и в **определении** ВАС РФ от 26 января 2009 г. N 17609/08.

Если договор аренды недвижимости, заключенный на срок более года, не прошел государственной регистрации, такой договор может быть признан недействительным. Следовательно, арендные платежи в рамках такого договора в состав расходов, учитываемых при расчете единого налога, не включаются. Такого мнения придерживаются чиновники. Однако такая трактовка налогового законодательства достаточно спорна: среди условий, необходимых для признания расходов, такого, как обязательная регистрация договора аренды, не предусмотрено. Да и арбитры в данном вопросе принимают сторону налогоплательщика. В качестве примера можно привести **постановление** ФАС Поволжского округа от 29 апреля 2008 г. N A65-15765/07.

Понятно, что судиться с налоговиками захотят не все. Тогда можно посоветовать следующее. Договоры аренды недвижимости лучше заключать сроком, скажем, на 364 дня. В этом случае гражданское законодательство не требует государственной регистрации договора аренды. По истечении указанного срока договор можно продлить, хотя можно обойтись и без процедуры перезаключения. **Статья 621** Гражданского кодекса РФ гласит, что арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, имеет преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок. Причем согласно **пункту 2** той же статьи, если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным, причем на неопределенный срок. Этой же точки зрения придерживается и Президиум ВАС РФ в **пункте 11** информационного письма от 16 февраля 2001 г. N 59. В данном случае все расходы на оплату аренды можно учесть при расчете "упрощенного" налога. Опять же обратим ваше внимание на то, что аналогичные выводы содержатся и в более ранних определениях ВАС РФ **от 15 декабря 2008 г. N 15928/08** и **от 28 августа 2008 г. N A54-4183/2007-С17**.

Тут хотелось бы обратить внимание еще вот на какой нюанс. Нередко платежи по договору аренды недвижимости перечисляют одним платежом сразу за весь срок. И тут возникает вопрос, вправе ли организация включить в расходы платеж по договору аренды целиком сразу в момент того, как прошла оплата.



Чиновники уверены, что в данном случае платежи по договору аренды будут включаться в расходы равномерно в течение всего установленного срока аренды (см., например, **письмо** Минфина России от 15 января 2007 г. N 03-11-04/2/9). Свою позицию чиновники подкрепляют такими доводами. Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении налоговой базы учитывают расходы, предусмотренные пунктом 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ, конечно, при условии, что они соответствуют критериям, которые указаны в **статье 252** Налогового кодекса РФ. Расходы по аренде уменьшают налогооблагаемые доходы при расчете "упрощенного" налога на основании **подпункта 4 пункта 1 статьи 346.16** Кодекса. При этом расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты (**п. 2 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ). Однако организация произвела уплату арендных платежей вперед, осуществив тем самым авансовую оплату фактически не оказанных арендодателем услуг по договору аренды. В связи с этим данные платежи уменьшают налоговую базу по "упрощенному" налогу равномерно (ежемесячно) в течение срока, на который заключен договор аренды при получении услуг.

Указанная позиция чиновников более чем спорна. Дело в том, что расходы при упрощенной системе признаются кассовым методом. А для него важен сам факт оплаты расходов. Более того, **статья 346.17** Налогового кодекса РФ не устанавливает специального порядка признания расходов, которые оплачены целиком, но относятся к нескольким периодам.

Несколько слов хотелось бы сказать об аренде земельных участков. В состав основных средств у "упрощенцев" могут включаться лишь те основные средства, которые признаются амортизируемым имуществом для целей налогообложения прибыли. Земля таковой не является. Некоторые бухгалтеры задаются вопросом: можно ли учесть затраты по аренде земли в расходах?

Да, можно. При расчете "упрощенного" налога организации и предприниматели вправе уменьшить полученные доходы на сумму платы за арендуемое имущество, к которому относится также и земельный участок (**п. 2 ст. 38** Налогового кодекса РФ, **ст. 130** Гражданского кодекса РФ). И в данном случае не имеет значения, относится ли арендованный объект к амортизируемому имуществу или нет. Понятно, что при условии, что такие затраты подтверждены документально и экономически обоснованы, то есть земельный участок используется в деятельности, которая приносит доход вашей компании. Против такого подхода не возражают и чиновники. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 29 мая 2007 г. N 03-11-04/2/144.

Вопрос возникает с дополнительными затратами, связанными с арендой земельных участков. Скажем, когда для оформления договора необходимо получить заключение от какого-либо государственного органа, к примеру, от Комитета по архитектуре и градостроительству. Расходы, связанные с его получением, могут учитываться при определении налоговой базы по "упрощенному" налогу. Другой вопрос, что если в заключении договора аренды земельного участка организации было отказано, указанные расходы уменьшать полученные доходы не должны.

## 8.2. Имущество, взятое в лизинг

### 8.2.1. Лизинговые платежи: вознаграждение лизингодателя и выкупная цена

По договору лизинга, или, как его еще называют, договору финансовой аренды, одна сторона - лизингодатель обязуется приобрести в собственность у определенного продавца имущество, указанное другой стороной - лизингополучателем, а затем передать его лизингополучателю за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. При этом лизингодатель не отвечает за выбор предмета лизинга и продавца. Впрочем, договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингополучателем. Так сказано в **статье 665** Гражданского кодекса РФ.

Общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя, называется лизинговыми платежами.

Согласно **пункту 1 статьи 11** Федерального закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (**п. 1 ст. 19** Федерального закона "О финансовой аренде (лизинге)").

Когда лизингополучатель уплачивает лизингодателю выкупную стоимость имущества, возникает вопрос: а в какой момент лизингополучатель сможет учесть расходы на его приобретение в составе основных средств в целях исчисления "упрощенного" налога?

Стоимость основных средств, полученных по договорам лизинга, может быть учтена в отчетном периоде перехода права собственности на эти основные средства. По мнению чиновников из Минфина России, до перехода права собственности на предмет лизинга лизингополучатель не сможет признать уплаченную сумму выкупной стоимости в качестве расходов на приобретение основных средств согласно **подпункту 1 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Такое разъяснение приведено в **письме** Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 25 марта 2005 г. N 03-03-02-04/1/88 "О расходах на приобретение основных средств организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения". Отметим, правда, что по данному вопросу имеется и противоположная точка зрения, согласно которой лизингополучатель, применяющий УСН, вправе учесть в составе расходов полную сумму лизингового платежа, в том числе и выкупную стоимость основного средства, на основании **пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 мая 2008 г. N A19-14167/07-24-Ф02-1327/07, ФАС Западно-Сибирского округа от 27 мая 2008 г. N Ф04-3197/2008(5450-А46-6)).

Что касается лизинговых платежей в части дохода лизингодателя, то организации-лизингополучатели вправе признать в составе расходов по аренде платежи за взятое в лизинг имущество (**подп. 4 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Поскольку расходами налогоплательщиков признаются затраты после их

фактической оплаты, то при определении налоговой базы по "упрощенному" налогу сумму лизинговых платежей учитывают в отчетных периодах их фактической уплаты лизингодателю.

Позиция чиновников не находит отклика в арбитражных судах. Известны случаи, когда налогоплательщикам удавалось доказать, что и выкупную стоимость лизингового имущества они вправе списать в расходы, не дожидаясь, пока лизинговое имущество перейдет к ним в собственность. Так, скажем, судьи в **постановлении** ФАС Северо-Западного округа от 15 июня 2006 г. по делу N А56-29416/2005 пришли к выводу, что общество обоснованно включило в расходы в составе единого лизингового платежа затраты на приобретение оборудования в части выкупной цены предмета лизинга.

Вот как рассуждали судьи. Расходы, указанные в **пункте 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в **пункте 1 статьи 252** названного Кодекса. Как видно из текста статьи 346.16 Налогового кодекса РФ, законодатель не выделяет в составе единого лизингового платежа полную выкупную стоимость предмета лизинга, являющегося основным средством.

В соответствии со **статьей 2** Федерального закона "О финансовой аренде (лизинге)" договор лизинга - договор, в соответствии с которым арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Согласно **статье 29** названного Закона под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга. В данную сумму входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю; возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг; а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Таким образом, лизинговый платеж, включающий в себя несколько самостоятельных платежей, является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга.

Из вышеприведенного понятия лизинговых платежей следует, что цена предмета лизинга входит в состав лизинговых платежей в качестве затрат лизингодателя, связанных с приобретением предмета лизинга. Общество правомерно отнесло к расходам затраты на частичную оплату арендованных основных средств. Таким образом, инспекция необоснованно выделила в лизинговых платежах в качестве самостоятельной части платеж за приобретение предмета лизинга и исключила его из состава расходов. При этом ссылка налоговиков на то, что к расходам в данном случае относятся только плата за кредитные ресурсы, вознаграждение лизингодателю и НДС, не соответствует налоговому законодательству.

Надо сказать, что указанное решение не единичное. Подобный вердикт судьи ФАС Северо-Западного округа вынесли в **постановлении** от 29 сентября 2006 г. по делу N А56-44099/2005. Как видите, судиться с налоговиками имеет смысл. Правда, учтите, что подобные выводы содержатся только в постановлениях одного округа. Поэтому предугадать, как поступят коллеги судей ФАС Северо-Западного округа в других округах, нельзя.

#### **Пример**

ЗАО "Финансовая аренда" в октябре 2010 года купило за 365 800 руб. (в том

числе НДС - 55 800 руб.) и передало на баланс ООО "Радуга", которое применяет упрощенную систему налогообложения, грузовой автомобиль. По договору лизинга ООО "Радуга" ежемесячно в течение 24 месяцев - с октября 2010 года по сентябрь 2012 года включительно - должно выплачивать ЗАО "Финансовая аренда" по 22 125 руб. (в том числе НДС - 3 375 руб.). Право собственности на автомобиль перешло к ООО "Радуга" в сентябре 2010 года.

В сумму одного такого платежа входит часть выкупной цены автомобиля - 19 175 руб. (в том числе НДС - 2 925 руб.) и вознаграждение лизингодателя - 2 950 руб. (в том числе НДС - 450 руб.). 31 октября 2010 года ООО "Радуга" перечислила ЗАО "Финансовая аренда" первый платеж.

Запись в **книге** учета доходов и расходов будет выглядеть следующим образом:

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
...	...	...	...	...
24.	Бухгалтерская справка № 125 от 31.10.2010	Отражены в расходах лизинговые платежи, в том числе вознаграждение лизингодателя и часть выкупной цены		18 750-00
25.	Бухгалтерская справка № 126 от 31.10.2010	Учен НДС с лизингового платежа		375-00
...	...	...	...	...

### 8.2.2. Расходы на монтаж лизингового оборудования

Далеко не всегда лизингополучатель получает готовый объект. Нередко приходится потратиться на его монтаж. Скажем, когда в лизинг с последующим выкупом взято производственное оборудование. Можно ли лизингополучателю учесть затраты на монтаж такого оборудования в расходах? На первый взгляд, нет. Дело в том, что подобного рода затраты не поименованы в закрытом перечне расходов, учитываемых при расчете "упрощенного" налога (**п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Однако тут можно поступить следующим образом. Монтажные работы можно оформить как ремонт. Тогда все деньги, которые были потрачены на монтаж, можно включить в расходы при расчете налога (**подп. 3 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Другой вариант - договориться с лизингодателем, чтобы монтаж оборудования оплатил он.

А затем эту сумму включить в первоначальную стоимость предмета лизинга. Тем самым стоимость монтажа увеличит лизинговые платежи, которые уменьшают налогооблагаемый доход на основании **подпункта 4 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

Надо сказать, что данный вопрос не оставил без внимания и Минфин России, чиновники заявили: лизингодатель обязан компенсировать лизингополучателю, который находится на "упрощенке", средства, истраченные на монтаж лизингового оборудования. В своих разъяснениях минфиновцы ссылаются на **пункт 12 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"**. Там сказано, что в первоначальную стоимость основных средств включаются затраты на приведение их в состояние, пригодное для использования.

Другими словами, чиновники уверены, что лизингополучатель не вправе за счет собственных средств монтировать лизинговое оборудование.

Эта точка зрения более чем странная. Действительно, собственником предмета лизинга является лизингодатель, одна эксплуатирует оборудование другая организация-лизингополучатель. Законодательство, регулирующее лизинговые отношения, не содержит никаких указаний относительно того, кто должен оплачивать монтаж предмета лизинга. И единственный документ, в котором может быть оговорено, какая сторона несет расходы по монтажу лизингового оборудования, - это собственно договор лизинга. И если в этой бумаге не прописано, что монтаж осуществляет за свой счет лизингополучатель, никаких компенсаций лизингодатель ему выплачивать не должен. Некорректна и ссылка чиновников на **ПБУ 6/01**. Это положение по бухгалтерскому учету регулирует лишь порядок бухучета основных средств. Таким образом, у лизингодателя по отношению к лизингополучателю никаких обязанностей по компенсации расходов на монтаж предмета лизинга попросту нет.

### **8.3. Коммунальные платежи по арендованной недвижимости**

Коммунальные платежи арендатор, применяющий упрощенную систему налогообложения, может оплачивать арендодателю отдельно, в составе арендной платы или заключить договоры со снабжающими организациями напрямую. Рассмотрим эти варианты подробнее.

#### **8.3.1. Арендатор оплачивает коммунальные услуги отдельно**

Если стоимость коммунальных услуг арендатор возмещает не в составе аренды, а отдельным платежом, арендодатель выступает посредником. Ведь он оплачивает счета снабжающей организации, а затем перевыставляет их арендатору.

В этом случае арендатор включает перечисленные коммунальные платежи и "входной" НДС в состав расходов (**пункты 4 и 8 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Подтвердить свои расходы арендатор может следующими документами: копией счета снабжающей организации, согласованным расчетом коммунальной платы, счетом арендодателя на оплату коммунальных услуг, документом об оплате, счетом-фактурой арендодателя.

Тут есть риск, что чиновники могут исключить коммунальные расходы из состава затрат, учитываемых при расчете "упрощенного" налога. Обычно претензии налоговиков строятся на том, что коммунальные услуги оказывает снабжающая фирма, а не арендодатель. Поэтому деньги, перечисленные арендодателю, учесть в составе материальных расходов нельзя.

Чтобы избежать споров с налоговой инспекцией, необходимо в договоре аренды закрепить условие о том, что арендодатель обязан обеспечить предоставление арендатору коммунальных услуг, а арендатор обязан возместить их стоимость арендодателю. Да и сложившаяся арбитражная практика подтверждает,

что арендатор вправе учесть в расходах коммунальные расходы, оплаченные по счетам арендодателя.

У арендодателя суммы, полученные налогоплательщиком от арендатора, которые уплачиваются налогоплательщиком в счет оплаты коммунальных услуг сданного им в аренду помещения, доходами не считаются. К такому выводу пришли судьи в постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 21 апреля 2008 г. N А39-362/2007, Северо-Западного округа от 13 июня 2006 г. N А66-7256/2005.

По мнению судей, объектом обложения единым налогом при применении упрощенной системы налогообложения признаются "доходы" и "доходы, уменьшенные на величину расходов" (ст. 346.14 Налогового кодекса РФ).

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может изменяться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя (п. 1 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ).

**Статьей 346.15** Налогового кодекса РФ установлен порядок определения доходов для целей исчисления и уплаты "упрощенного" налога. Судом установлено и материалами дела подтверждается, что согласно условиям договоров налогоплательщик осуществляет сбор средств за потребленную арендаторами электроэнергию и тепло в пользу муниципального унитарного предприятия, за питьевую воду, стоки и уборку мусора. При этом налоговым органом не установлено, что налогоплательщик получил какие-либо средства сверх сумм, перечисленных им энергоснабжающим или коммунальным организациям.

В силу положений **главы 34** Гражданского кодекса РФ возложение на арендатора расходов по оплате коммунальных услуг (и аналогичных услуг) не может рассматриваться как форма арендной платы (п. 12 информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 января 2002 г. N 66). Такие же выводы содержатся в **определении** ВАС РФ от 15 января 2009 г. N 17147/08. Следовательно, возмещение расходов по оплате услуг, перечисленных коммунальным организациям города арендодателем, не является доходом налогоплательщика-арендодателя, то есть речь идет именно об оплате арендаторами услуг названных организаций, а не о перепродаже части услуг арендодателем арендатору.

В **статье 41** Налогового кодекса РФ дано определение понятия "доход". Указанная статья является отсылочной нормой права, которая конкретизирована в соответствующих главах Налогового кодекса РФ.

В рассматриваемом случае необходимо обратиться к **главе 25** Налогового кодекса РФ, в **пункте 1 статьи 248** Налогового кодекса РФ указано, что к доходам в целях названной главы относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

Согласно **пункту 1 статьи 249** Налогового кодекса РФ в целях **главы 25** Налогового кодекса РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

В соответствии с **пунктом 2 статьи 249** Налогового кодекса РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженными в денежной и (или) натуральной формах.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные **статьей 251** Налогового кодекса РФ, в том числе в виде

имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Следовательно, налогоплательщик, который за счет денежных средств арендаторов (принципалов), непосредственных потребителей тепла, электроэнергии и т.п., оплачивал услуги, оказанные муниципальными унитарными предприятиями, в данном случае правомерно не включил в налоговую базу денежные средства, полученные в возмещение фактических расходов.

Если ссориться с налоговиками вы не хотите, то есть другой вариант решения проблемы: увеличить на стоимость коммунальных услуг арендную плату или заключить договоры на коммунальное обслуживание непосредственно со снабжающими организациями. Подробнее об этом мы поговорим ниже.

### **8.3.2. Арендатор оплачивает коммунальные услуги в составе арендной платы**

Если договор со снабжающей организацией оформлен на арендодателя, то возместить свои расходы на коммунальные услуги он может, увеличив на их сумму арендную плату.

В этом случае в договоре прописывают, что арендная плата состоит из двух частей - постоянной (собственно платы за аренду) и переменной (платы за "коммуналку"). Впрочем, это можно и не афишировать в договоре.

Арендатору при таком способе не нужно учитывать коммунальные платежи и вести расчеты со снабжающей организацией. Плату за аренду (в том числе коммунальные расходы) и "входной" НДС по ней арендатор включает в расходы. Основание - **подпункты 4 и 8 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Однако у арендатора обязательно должны быть согласованный с арендодателем акт оказанных услуг, **счет-фактура** арендодателя на сумму арендной платы и документ об оплате аренды.

Добавим, что если арендодатель предоставляет в пользование здание целиком, то он просто к сумме арендной платы прибавляет всю стоимость коммунальных услуг, указанную в счете снабженца. Если же в аренду сдается только офис, то сначала необходимо рассчитать, какая часть коммунальных расходов приходится на конкретного арендатора. Сделать это можно, установив в арендуемом помещении отдельный счетчик. Однако на практике это достаточно дорого. Поэтому "коммуналку" обычно делят пропорционально арендуемой площади или другому показателю и уже полученную сумму прибавляют к размеру арендного платежа.

При таком варианте не исключено, что проверяющие попросят предоставить копии счетов и счетов-фактур снабжающей организации и согласованный порядок расчета коммунальных расходов, потребленных арендатором.



### 8.3.3. Арендатор заключает договоры со снабжающими организациями напрямую

Если организация-арендатор, применяющая упрощенную систему налогообложения, самостоятельно рассчитывается со снабжающей фирмой, то эти траты учитываются как расходы по арендуемому имуществу на основании **подпункта 5 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Основание для списания - договоры с снабжающими компаниями, **счета-фактуры** и акты оказанных услуг и т.п. Понятно, что прежде чем учесть расходы по "коммуналке", счета нужно оплатить (**ст. 346.17** Налогового кодекса РФ).

### 8.3.4. Арендодатель применяет упрощенную систему налогообложения

До этого мы рассматривали ситуацию, когда арендатор применял упрощенную систему налогообложения. Теперь поговорим о другой стороне - арендодателе. Тут также возможны три варианта.

**Первый.** Арендодатель выступает в роли посредника, он как обычный комиссионер перевыставляет **счета-фактуры**, полученные от снабжающей фирмы. Арендатор оплачивает "коммуналку" отдельно и включает ее в расходы. Поэтому арендатор может принять к вычету "входной" НДС на основании счета-фактуры арендодателя, конечно, при условии, что он является плательщиком этого налога. Если арендатор применяет какой-то спецрежим, "входной" НДС будет включаться в расходы наряду с коммунальными расходами.

**Второй.** Стоимость коммунальных услуг входит в арендную плату. При таком способе арендатор может учесть в расходах всю сумму арендной платы. Принимать к вычету налог по аренде арендатору не придется, так как арендодатель не является плательщиком НДС, в связи с чем не облагает им стоимость аренды и не выставляет счетов-фактур.

**Третий.** Арендатор самостоятельно рассчитывается со снабжающей фирмой. Здесь никаких проблем у арендатора с налогообложением не возникнет. Стоимость коммунальных платежей он вправе отнести на расходы, а "входной" налог принять к вычету.

## Глава 9. Материальные расходы

В соответствии с **пунктом 5 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ фирмы, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и рассчитывающие налог с разницы между доходами и расходами, могут включить в затраты материальные расходы. В свою очередь **пункт 2** упомянутой статьи определяет: материальные расходы признаются по правилам, которые предусмотрены **статьей 254** Налогового кодекса РФ.

К материальным расходам относятся следующие затраты налогоплательщика на покупку:

- сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие

производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

- топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

Порядок списания материальных расходов прописан в **пункте 2 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ. Расходами являются осуществленные и оплаченные затраты. Оплатой признается момент погашения задолженности путем списания денег с расчетного счета налогоплательщика или выдачи наличных из кассы или иной способ погашения задолженности (в момент такого погашения).

Кроме того, материальные расходы должны быть документально подтверждены. В соответствии с **пунктом 1 статьи 252** Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Рассмотрим порядок списания материальных расходов подробнее.

## **9.1. Расходы на сырье и материалы**

Итак, организация может уменьшить свой доход на стоимость сырья и материалов, если стоимость материалов и сырья оплачена поставщикам.

Для отражения затрат на материалы в книге учета необходимы как минимум два документа. Первый - это накладная, по которой материалы были оприходованы на склад предприятия от поставщика. Она подтверждает, что право собственности на эти материалы перешло к покупателю. И второй документ - платежное поручение с отметкой банка или квитанция к приходному кассовому ордеру, которые указывают на то, что материалы оплачены.

Отменяется обязанность налогоплательщиков при УСН учитывать расходы на приобретение сырья и материалов только по мере их списания в производство. Соответствующее требование убрано из **подпункта 1 пункта 2 статьи 346.17**.

### **9.1.1. Затраты, связанные с приобретением материалов**

Согласно **пункту 2 статьи 254** Налогового кодекса РФ в стоимость материалов помимо цены приобретения включаются также:

- комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим организациям;
- ввозные таможенные пошлины и сборы;
- расходы на транспортировку;
- другие затраты, связанные с приобретением материальных ценностей.

Чтобы эти затраты были признаны расходами в целях расчета "упрощенного" налога, они должны быть оплачены. Таким образом, если при покупке материалов организация понесла дополнительные затраты, то стоимость материалов можно будет признавать в качестве расходов только при одновременном выполнении условий:

- стоимость материалов оплачена поставщику;
- затраты, связанные с приобретением материалов, оплачены.

### **9.1.2. Учет импортных материалов**

При ввозе материалов на таможенную территорию РФ предприятие должно уплатить НДС, таможенную пошлину и сборы, иначе товары не выпустят с таможенного терминала.

Сумму НДС, уплаченную на таможне, можно сразу списать на расходы предприятия. А вот таможенную пошлину и таможенные сборы нужно включить в стоимость приобретенных материалов.

Обратите внимание: стоимость импортного товара, которая выражена в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по **курсу** Банка России на дату оплаты, а не на дату оприходования товара.

### **9.2. Расходы на коммунальное обслуживание**

Коммунальные платежи в закрытом перечне расходов отдельно не упомянуты. Однако это не значит, что их нельзя учесть при расчете "упрощенного" налога.

Согласно **подпункту 5 пункта 1 статьи 254** Налогового кодекса РФ в состав материальных расходов включаются расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, которые расходуются на технологические цели, выработку всех видов энергии и отопление зданий. Поэтому коммунальные платежи уменьшают доходы при расчете налога. В этом случае они отражаются в книге учета доходов и расходов на основании актов, которые выдает снабженческая организация. Понятно, что коммунальные расходы должны быть оплачены. При этом не имеет значения, какой деятельностью занимается организация или предприниматель - производственной, торговой либо любой другой. Ведь без электроэнергии, отопления и водоснабжения невозможно вести никакую деятельность. А значит, это расходы обоснованные.

### **9.3. Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций**

Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций прямо в **статье 346.16** Налогового кодекса РФ не упомянуты. Однако они входят в состав материальных расходов организаций, уплачивающих налог на прибыль (**подп 6 п. 1 ст. 254** Налогового кодекса РФ). Очевидно, что перечень материальных расходов для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, должен быть точно таким же, как и у фирм, уплачивающих налог на прибыль при общем же режиме налогообложения.

То есть организации, уплачивающие налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, в составе материальных расходов (**подп. 5 п. 1 ст. 346.16**

Налогового кодекса РФ).

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

#### 9.4. Затраты на хозяйственные нужды

Организации, которые применяют упрощенную систему налогообложения, для обеспечения нормальных санитарно-гигиенических условий труда работников и поддержания помещения в чистоте приобретают хозяйственные товары и товары бытовой химии. Скажем, туалетную бумагу, одноразовые бумажные полотенца, салфетки, туалетное мыло, губки для посуды, салфетки из нетканого материала, а также чистящие средства, пакеты для мусора, освежители воздуха.

Все эти затраты организация вправе учесть при расчете "упрощенного" налога в качестве материальных расходов. Дело в том, что на основании **подпункта 2 пункта 1 статьи 254** Налогового кодекса РФ к таковым расходам, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

Следовательно, суммы, потраченные "упрощенцем" на покупку хозяйственных товаров и предметов бытовой химии, относятся к расходам на хозяйственные нужды. А раз так, фирма может уменьшить на них свои налогооблагаемые доходы. Однако учтите: тут не стоит забывать о принципах признания расходов: они должны быть обоснованы и документально подтверждены (**ст. 252** Налогового кодекса РФ). Если со вторым условием все ясно - у бухгалтера наверняка на руках будут документы: чеки, накладные, **счета-фактуры** и т.п., то в отношении обоснованности возникают вопросы: есть ли какие-нибудь нормы списания расходов на хозяйственные нужды. Минфин России указывает, что таких норм нет. Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением хозяйственных товаров.

#### 9.5. Расходы на обслуживание ККТ

Расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники предусмотрены **пунктом 35 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести кассовые операции в соответствии с установленным порядком. На этом настаивает **пункт 4 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ. То есть соблюдать **порядок** ведения кассовых операций в РФ (утвержден решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. N 40) и положения, предусмотренные **Федеральным законом** от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении ККТ при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт". Таким образом, применение ККТ является обязанностью каждой организации (предпринимателя), использующей упрощенный режим налогообложения.

**Подпунктом 6 пункта 1 статьи 254** Налогового кодекса РФ предусмотрено, что к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по оказанию услуг, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. То есть фирмы и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения и рассчитывающие налог с доходов за минусом расходов, вправе учитывать в составе расходов затраты по техническому обслуживанию и ремонту ККТ, произведенные согласно договору с центром технического обслуживания. Ведь данные затраты относятся к материальным расходам (**подп. 5 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

По мнению налоговиков, чтобы включить затраты по техническому обслуживанию и ремонту ККТ, для этого необходимо одновременное выполнение сразу двух условий:

- расходы по договору с центром технического обслуживания должны быть фактически оплачены;
- работы (услуги) по договору должны быть фактически выполнены.

Однако договор с центром технического обслуживания (ЦТО) заключается на определенный период, в течение которого центр обязуется установить ККТ, проводить планово-профилактические работы, гарантийный ремонт, доставлять расходные материалы и т.д. И, как правило, деньги вносят единовременно. В этом случае сумму оплаты по договору с ЦТО включают в состав расходов постепенно частями в течение срока, на который заключен договор.

### **Пример**

В январе 2011 года организация заключила договор с ЦТО на полугодовое обслуживание нового кассового аппарата. В рамках этого договора 10 января были оплачены услуги центра по техническому обслуживанию ККТ за период январь-июнь. Стоимость услуг составила 1800 руб. (платежное поручение N 156 от 10 января 2011 г.).

Ежемесячно бухгалтер может включать в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения, часть общей суммы оплаты в размере 300 руб. (1800 руб. : 6 мес.).

Запись в **книге** учета доходов и расходов на 31 января 2011 года выглядит следующим образом:

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
	...			
1.	П/п N 156 от 10.01.11	Отражены расходы на техническое обслуживание ККТ		300
	...			

## 9.6. Расходы на спецодежду

Перечень расходов, перечисленный в **статье 346.16** Налогового кодекса РФ, является закрытым. Это значит, что организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, может учесть при расчете налога только те расходы, которые указаны в этом списке.

Несмотря на то что затраты на приобретение организацией специальной одежды прямо не указаны в перечне расходов, предусмотренных **статьей 346.16** Налогового кодекса РФ, при расчете налога организация может включить в состав расходов стоимость спецодежды. Об этом говорится в **письме** Минфина России от 19 октября 2006 г. N 03-11-05/235.

Те организации, которые рассчитывают налог по ставке 15%, уменьшают полученные доходы на сумму материальных расходов на основании **подпункта 5 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Размер полученных доходов определяется по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ (**п. 2 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). В **подпункте 3 пункта 1 статьи 254** Налогового кодекса РФ говорится, что к материальным расходам организации относятся, в частности, затраты на приобретение спецодежды. Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включить ее стоимость в расходы по этой статье в момент передачи в эксплуатацию.

По мнению Минфина, необходимыми условиями признания расходов являются их обоснованность и документальное подтверждение (**п. 1 ст. 252** Налогового кодекса РФ). Иными словами, расходы на приобретение спецодежды должны быть экономически оправданы. Кроме того, необходимость выдачи спецодежды работникам конкретной профессии должна быть предусмотрена законодательством РФ.

Речь в данном случае идет о Трудовом кодексе. Согласно **статье 221** Трудового кодекса РФ на работах с вредными или опасными условиями, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, работодатель должен обеспечить работников средствами индивидуальной защиты.

Теперь несколько слов об учете форменной одежды. Чиновники придерживаются позиции, согласно которой расходы на приобретение форменной одежды учитываются в целях налогообложения только в том случае, если их обязательное применение работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством РФ. Однако и в данном случае мнение чиновников не соответствует букве закона. Дело в том, что нормы Налогового кодекса РФ не устанавливают каких-либо ограничений применительно к расходам на приобретение форменной одежды (за исключением условий, предусмотренных **п. 1 ст. 252** Налогового кодекса РФ). К такому мнению не раз приходили и суды (см., например, **постановление** ФАС Уральского округа от 19 декабря 2007 г. N Ф09-10406/07-СЗ).

## 9.7. Плата за загрязнение окружающей среды

**Подпункт 7 пункта 1 статьи 254** Налогового кодекса РФ разрешает включать в состав материальных расходов организации плату за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов и другие виды вредного воздействия на окружающую среду.

**Порядок** определения такой платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия установлен **постановлением** Правительства РФ от 28 августа 1992 г.

№ 632 (далее - порядок).

**Порядок** распространяется на предприятия, учреждения, организации, иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих любые виды деятельности на территории Российской Федерации, связанные с природопользованием (далее - природопользователи), и предусматривает взимание платы за следующие виды вредного воздействия на окружающую природную среду:

- выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников;
- сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты;
- размещение отходов;
- другие виды вредного воздействия (шум, вибрация, электромагнитные и радиационные воздействия и т.п.).

Базовые нормативы платы устанавливаются по каждому ингредиенту загрязняющего вещества (отхода), виду вредного воздействия с учетом степени их опасности для окружающей природной среды и здоровья населения.

Для отдельных регионов и бассейнов рек устанавливаются коэффициенты к базовым нормативам платы, учитывающие экологические факторы:

природно-климатические особенности территорий, значимость природных и социально-культурных объектов.

Дифференцированные ставки платы определяются умножением базовых нормативов платы на коэффициенты, учитывающие экологические факторы.

Плата за загрязнение окружающей природной среды в размерах, не превышающих установленные природопользователю предельно допустимые нормативы выбросов, сбросов загрязняющих веществ, объемы размещения отходов, уровни вредного воздействия, определяется путем умножения соответствующих ставок платы за величину вышеуказанных видов загрязнения и суммирования полученных произведений по видам загрязнения.

Плата за загрязнение окружающей природной среды в пределах установленных лимитов устанавливается путем умножения соответствующих ставок платы на разницу между лимитными и предельно допустимыми выбросами, сбросами загрязняющих веществ, объемами размещения отходов, уровнями вредного воздействия и суммирования полученных произведений по видам загрязнения.

Плата за сверхлимитное загрязнение окружающей природной среды определяется путем умножения соответствующих ставок платы за загрязнение в пределах установленных лимитов на величину превышения фактической массы выбросов, сбросов загрязняющих веществ, объемов размещения отходов уровней вредного воздействия над установленными лимитами, суммирования полученных произведений по видам загрязнения и умножения этих сумм на пятикратный повышающий коэффициент.

В случае отсутствия у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная. Плата за загрязнение окружающей природной среды в таких случаях определяется в соответствии с **пунктом 5** порядка.

**Пунктом 7** порядка установлено, что платежи за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, уровни вредного воздействия осуществляются за счет себестоимости продукции (работ, услуг), а платежи за их превышение - за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя.

Предельные размеры платы за загрязнение окружающей природной среды



сверх предельно допустимых нормативов устанавливаются в процентах от прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя, дифференцированно по отдельным отраслям народного хозяйства с учетом их экономических особенностей.

Если вышеуказанные платежи, определенные расчетным путем в соответствии с порядком, равны или превышают размер прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя, то рассматривается вопрос о приостановке или прекращении деятельности соответствующего предприятия, учреждения, организации.

Внесение платы за загрязнение окружающей природной среды не освобождает природопользователей от выполнения мероприятий по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов, а также от возмещения в полном объеме вреда, причиненного окружающей природной среде, здоровью и имуществу граждан, народному хозяйству загрязнением окружающей природной среды, в соответствии с действующим законодательством.

Лимиты на выбросы и сбросы на основе разрешений, действующих только в период проведения мероприятий по охране окружающей среды, внедрения наилучших существующих технологий и (или) реализации других природоохранных проектов, с учетом поэтапного достижения установленных нормативов допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов, могут устанавливаться при невозможности соблюдения нормативов допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов. Об этом сказано в **статье 23** Федерального закона от 10 января 2002 г. N 7-ФЗ "Об охране окружающей среды".

Лимиты на выбросы и сбросы устанавливаются только при наличии планов снижения выбросов и сбросов, согласованных с органами исполнительной власти, осуществляющими государственное управление в области охраны окружающей среды.

Учитывая вышеизложенное, при определении налоговой базы по налогу на прибыль в состав материальных расходов могут включаться только платежи за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов.

Таким образом, в составе расходов можно учесть платежи только в пределах установленных **лимитов**, которые утверждены **постановлением** Правительства РФ от 12 июня 2003 г. N 344. Отметим, что последние изменения в этот перечень нормативов внесены 8 января 2009 г. **постановлением** Правительства РФ N 7.

Если у организации отсутствует разрешение на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов, то лимит считается равным нулю и вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная. Платежи за сверхлимитное загрязнение окружающей среды в состав расходов не включаются.

#### **9.8. "Малоценные" основные средства**

Согласно **пункту 4 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ к основным относятся только те объекты, которые в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ признаются для целей налогообложения амортизируемым имуществом. Статья 256 Налогового кодекса РФ уточняет, что не относятся к амортизируемому имуществу объекты со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 тыс. руб.

Согласно **подпункту 3 пункта 1 статьи 254** Налогового кодекса РФ затраты на покупку имущества, которое не является амортизируемым, учитываются в составе материальных расходов. Добавим, что стоимость такого имущества списывают в расходы только после ввода его в эксплуатацию.

### Пример

Организация применяет упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. Налог платит с разницы между доходами и расходами. 18 января 2011 г. общество приобрело фискальный регистратор, заплатив в этот же день 9 440 руб. (в том числе налог на добавленную стоимость - 1 440 руб.). В этом же месяце, 23 января, регистратор был поставлен на учет в налоговой инспекции, введен в эксплуатацию и его начали использовать.

В день ввода в эксплуатацию, 23 января, стоимость регистратора 9 440 руб. нужно внести в графу 5 книги учета доходов и расходов, но уже без НДС. Это будет 8 000 руб. (9 440 руб. - 1 440 руб.). В этот же день отдельной строкой следует записать и НДС. Запись в **книге** учета доходов и расходов будет выглядеть следующим образом:

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
	...			
24.	Бухгалтерская справка № 15 от 23.01.2011	Отражена в расходах стоимость фискального регистратора		8000-00
25.	Бухгалтерская справка № 15 от 23.01.2011	Учтен НДС со стоимости регистратора		1440-00
	...			

## Глава 10. Расходы на оплату труда

### 10.1. Какие выплаты включаются в состав расходов на оплату труда

Состав этих расходов определяется в соответствии со **статьей 255** Налогового кодекса РФ (**подп. 6 п. 1, п. 2 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Напомним, что глава 25 Налогового кодекса РФ разрешает включать в состав расходов на оплату труда:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, в том числе стимулирующие, компенсационные, поощрительные;
- расходы, которые связаны с содержанием работников.

Включение этих затрат в состав расходов разрешено при условии, что указанные начисления и расходы предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми или коллективными договорами.

Кроме того, к расходам на оплату труда относятся платежи по договорам добровольного и обязательного страхования работников (негосударственное пенсионное страхование, добровольное медицинское страхование и т.п.). Учтите, что расходы на добровольное страхование работников можно учесть при расчете "упрощенного" налога только в пределах норм, которые установлены **пунктом 16 статьи 255** Налогового кодекса РФ.

Помимо этого нужно помнить, что часть выплат работникам нельзя отнести к расходам на оплату труда. Речь идет о тех расходах организации, которые указаны в **пунктах 21-29 статьи 270** Налогового кодекса РФ:

расходы на любые виды вознаграждения, которые выплачиваются работникам не на основании трудовых договоров;

премии, выплачиваемые за счет целевого финансирования;

суммы материальной помощи;

оплата дополнительного отпуска, который предоставлен сверх отпуска, установленного законодательством;

надбавки к пенсиям и единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;

доходы (дивиденды, проценты) по акциям;

оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования и ведомственным транспортом;

оплата ценовых разниц при продаже сотрудникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам;

оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках и клубах;

оплату товаров для личного потребления работников и т.д.

При этом расходы на оплату труда учитываются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения (**подп. 1 п. 2 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ).

## **10.2. Как оформлять расходы на оплату труда**

Если организации освобождены от ведения бухгалтерского учета (**ст. 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"), расходы на оплату труда на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

В то же время все записи в книге учета доходов и расходов делаются на основании первичных документов. Для расчета сумм, подлежащих выплате сотрудникам, необходимо составить либо расчетно-платежную ведомость (**форма N Т-49**), либо расчетную ведомость (**форма N Т-51**).

В первом случае на основании расчетно-платежной ведомости бухгалтер будет выдавать заработную плату работникам. А во втором случае необходимо дополнительно оформить платежную ведомость (**форма N Т-52**).

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты утверждены **постановлением** Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. N 1. Ведомости по **формам N Т-49** и **Т-53** регистрируются в специальном журнале. Журнал составляется по **форме N Т-53а** "Журнал регистрации платежных ведомостей".

В **расчетно-платежной** и в **платежной ведомости** указывается та сумма, которая должна быть выдана работникам. Однако возможно, что не все работники смогут получить причитающиеся им деньги. Поэтому на сумму фактически выданной заработной платы оформляется расходный кассовый ордер (**форма N КО-2**). А в расчетно-платежной или в платежной ведомости (соответственно графа 23 и графа 5) напротив фамилий тех работников, которые не получили начисленные суммы, нужно сделать пометку "Депонировано".

Учет расчетов с депонентами ведется в специальном реестре или в книге учета депонентов. Налог на доходы физических лиц с депонированной заработной

платы в бюджет не перечисляется.

В **книге** учета доходов и расходов указывается только та сумма заработной платы и прочих выплат, которая фактически выдана сотрудникам. Если организация перечисляет заработную плату работникам на личные банковские счета, то составляется только расчетная ведомость (**форма N Т-51**).

### **10.3. Когда следует признавать расходы на оплату труда в целях налогообложения**

Так как все организации (предприниматели), применяющие упрощенный метод налогообложения, используют кассовый метод признания доходов и расходов (**ст. 346.17** Налогового кодекса РФ), расходы на оплату труда учитываются в целях налогообложения на дату:

- выдачи работникам денежных средств из кассы;
- перечисления денежных средств с расчетного счета организации на личные банковские счета сотрудников;
- передачи работникам продукции в счет заработной платы.

Что касается выплаты зарплаты в натуральной форме, то бухгалтеру нужно помнить следующее. **Статьей 131** Трудового кодекса РФ установлено, что не менее 80% заработной платы должно выплачиваться деньгами и только 20% от суммы, подлежащей выплате сотруднику, может быть выдано в натуральной форме - продукцией, товарами, работами или услугами.

Следуя требованиям Трудового кодекса, работодатели обязаны выплачивать заработную плату каждые полмесяца (**ст. 136** Трудового кодекса РФ). Ту часть заработной платы, которая выплачивается за первую половину месяца, принято называть авансом, а заработную плату за вторую половину месяца - окончательным расчетом.

**Трудовой кодекс** обязывает работодателей в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, которая причитается ему на определенный период.

Аванс выплачивается уже после того, как первая половина месяца полностью отработана. Перед тем как выплатить аванс, бухгалтер должен начислить заработную плату за первую половину месяца и выдать каждому работнику расчетный листок.

Следовательно, сумму выплаченного аванса бухгалтер может учесть в составе расходов текущего месяца. Записи в **книге** учета доходов и расходов делаются на основании платежной ведомости.

Сумма денежных средств за вторую половину фактически отработанного месяца выплачивается, как правило, в начале следующего месяца. Поэтому учесть в составе расходов на оплату труда сумму окончательного расчета можно лишь в следующем месяце.

### **10.4. Нужно ли удерживать НДФЛ с аванса**

Организации (предприниматели) должны выполнять функции налоговых агентов и удерживать налог на доходы физических лиц с выплат физическим лицам. Кроме того, они обязаны оформлять налоговые карточки по учету доходов своих сотрудников. Типовая форма налоговой карточки (**форма N 1-НДФЛ**).

Согласно **пункту 3 статьи 226** Налогового кодекса РФ налоговый агент обязан рассчитывать сумму НДФЛ в конце того месяца, в котором были начислены доходы

в пользу работника. В тот день, когда организация выплачивает работнику начисленный доход, нужно удержать сумму НДФЛ (**п. 2 ст. 226** Налогового кодекса РФ).

Возникает вопрос: нужно ли удерживать НДФЛ с авансов?

При выплате доходов в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком дохода является последний день месяца, за который был начислен доход (**п. 2 ст. 223** Налогового кодекса РФ). Поэтому авансы, выплаченные за первую половину месяца, доходом работника в целях налогообложения не признаются.

Следовательно, если организация заключила с работником трудовой договор, налог на доходы физических лиц нужно удерживать только при окончательном расчете с работником. Сумма заработной платы, выданная авансом за первую половину месяца, этим налогом не облагается.

Если же с работником был заключен договор гражданско-правового характера, то выплаты по нему нельзя назвать оплатой труда. А значит, доходы физических лиц по этим договорам признаются не в конце месяца, а по мере выплаты денежных средств. Таким образом, с каждой выплаты физическому лицу дохода по гражданско-правовому договору организация должна удерживать НДФЛ. При этом не имеет значения, когда была произведена выплата - в начале, середине или конце месяца.

Сумму удержанного НДФЛ необходимо перечислить в бюджет. Причем сделать это необходимо не позднее того дня, когда организация:

- получила в банке деньги для выплаты сотрудникам заработной платы и доходов по гражданско-правовым договорам;
- заработная плата перечислена на личные банковские счета работников.

### **10.5. Как учитывать налог на доходы физических лиц**

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения "доходы за вычетом расходов", вправе включить в расходы затраты на оплату труда, а также на выплату пособий по временной нетрудоспособности, причитающихся работникам на основании законодательства РФ (**подп. 6 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Эти расходы учитываются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций **статьей 255** Налогового кодекса РФ. В соответствии с этой статьей любые начисления работникам в денежной или натуральной форме включаются в расходы налогоплательщика на оплату труда.

Следовательно, расходом на оплату труда признается начисление в пользу работника, а не выплаченная ему сумма. Получается, что суммы налога на доходы физических лиц включаются в расходы организации в составе затрат на оплату труда. Однако поскольку при применении "упрощенки" используется кассовый метод учета доходов и расходов, суммы удержанного налога включают в расходы после того, как он будет перечислен в бюджет.

### **10.6. Как учитывать заработную плату за декабрь**

Как правило, заработная плата за вторую половину месяца выдается уже в следующем месяце. Поэтому зарплата за декабрь, являющийся последним месяцем применения общего режима налогообложения, будет выплачена в январе, то есть уже после перехода на применение "упрощенки".

Если организация учитывала доходы и расходы в целях налогообложения методом начисления, то декабрьская зарплата уже включена в состав расходов за прошедший год. Поэтому в январе сумму заработной платы, выплаченной за декабрь, учитывать в составе расходов не следует. Не нужно включать в расходы и сумму НДФЛ, удержанную с декабрьской зарплаты.

### Пример

Организация использует упрощенную систему налогообложения с 1 января 2011 г. В качестве объекта налогообложения организация использует "доходы, уменьшенные на сумму расходов".

В январе 2011 года была начислена заработная плата за вторую половину декабря 2010 года в размере 40 000 руб. (расчетно-платежная ведомость N 1 от 11 января 2011 г.). Сумма НДФЛ составила 9 100 руб. 12 января зарплата в размере 30 900 руб. (40 000 - 9 100) была выдана из кассы организации (расходный ордер N 4), а сумма НДФЛ - перечислена в бюджет (платежное поручение N 7).

25 января 2011 года был выплачен аванс в размере 50 000 руб. (платежная ведомость N 1; расходный ордер N 42). В феврале была начислена заработная плата за вторую половину января 2011 года в размере 50 000 руб. (расчетно-платежная ведомость N 2 от 4 февраля 2011 г.). Сумма НДФЛ составила 11 700 руб. 8 февраля заработная плата в размере 38 300 руб. (50 000 - 11 700) была выдана из кассы организации (расходный ордер N 78), а сумма НДФЛ - перечислена в бюджет (платежное поручение N 94).

Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемы е при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
...	...	...	...	...
11.	Расчетно-платежная ведомость N 1 от 06.01.11; РКО N 4 от 10.01.11	Выплачена заработная плата за вторую половину декабря 2010 г.	-	-
12.	Расчетно-платежная ведомость N 1 от 06.01.11; П/п N 7 от 10.01.11	Перечислен в бюджет НДФЛ за декабрь 2010 г.	-	-
...	...	...	...	...
81.	Платежная ведомость N 1 от 25.01.11; РКО N 42 от 25.01.11	Выдан аванс за первую половину января 2011 г.	-	50 000
...	...	...	...	...
132.	Расчетно-платежная ведомость N 2 от 04.02.11; РКО N 78 от 09.02.11	Выплачена заработная плата за вторую половину января 2011 г.	-	38 300
133.	Расчетно-платежная ведомость N 2 от	Перечислен в бюджет НДФЛ за	-	11 700

	04.02.11; П/п N 94 от 09.02.11	январь 2011 г.		
...	...	...	...	...

### 10.7. Если зарплата выдана товарами или продукцией

Если в счет зарплаты сотрудникам выдают собственную продукцию или товары, возникает вопрос, можно ли их стоимость учесть в расходах при расчете "упрощенного" налога? Да, можно, в случае если такая форма вознаграждения предусмотрена трудовым или коллективным договорами (**подп. 6 п. 1 ст. 346.16 и ст. 255** Налогового кодекса РФ).

Расходы на оплату труда признаются по правилам, которые указаны в главе 25 Налогового кодекса РФ. В соответствии со **статьей 255** Кодекса в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме.

Зарплата товарами как раз и рассматривается как натуральная. Расходы на оплату труда учитываются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения (**подп. 1 п. 2 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ). Поэтому стоимость оплаченных приобретенных товаров, переданных сотрудникам в качестве оплаты труда, включается в расходы в момент такой передачи.

Если натуральная оплата трудовым или коллективным договором не предусмотрена, то расходы, связанные с приобретением этих товаров, не могут быть учтены в расходах на оплату труда и погашаются за счет доходов организации, остающихся после уплаты "упрощенного" налога.

### 10.8. Материальная помощь

Часто сотрудникам организации, которые применяют упрощенную систему налогообложения, выплачивается материальная помощь: к отпуску, в связи с рождением ребенка, в связи с первым вступлением в брак и др. Как учитывается выплаченная работникам материальная помощь в целях исчисления налога, уплачиваемого при применении "упрощенки"?

По мнению чиновников, такие выплаты не учитываются при расчете "упрощенного" налога. Причем, скажем, в **письме** от 1 декабря 2008 г. N 03-11-04/2/184 Минфин России просто заявил, что **статья 255** Налогового кодекса не содержит такого вида расходов, как затраты в виде выплаченных сумм материальной помощи. А раз так, указанные расходы не уменьшают налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. На самом деле, материальная помощь не включается в расходы при расчете налога упрощенной системы, поскольку она прямо поименована в **пункте 23 статьи 270** Налогового кодекса РФ.

А в соответствии с **пунктом 2 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ, расходы, указанные в пункте 1 этой статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в **пункте 1 статьи 252** Налогового кодекса. Статья 252, в свою очередь, прямо указывает, что фирма вправе уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в **статье 270** Налогового кодекса РФ).

НДФЛ платить с сумм материальной помощи придется. Организации, которые



применяют упрощенную систему, должны удерживать с дохода сотрудников налог. Не придется платить налог лишь с материальной помощи, сумма которой не превышает 4 тыс. руб. На это прямо указывает **пункт 28 статьи 217** Налогового кодекса РФ.

Если же размер материальной помощи превышает 4 тыс. руб., то с суммы сверх этого предела придется НДФЛ удерживать. Исключение - материальная помощь, выданная сотруднику в связи с чрезвычайным обстоятельством или смертью члена семьи. Такие выплаты полностью не облагаются НДФЛ. Но здесь надо учесть следующий нюанс. Налоговый кодекс РФ не раскрывает, кого считать членом семьи сотрудника. Поэтому следует обратиться к **статье 2** Семейного кодекса РФ. Она гласит, что членами семьи являются супруги, родители и дети. Такие же разъяснения привел и Минфин России в **письме** от 3 августа 2006 г. N 03-05-01-04/234, **постановлении** ФАС Западно-Сибирского округа от 22 апреля 2008 г. N Ф04-1974/2008(2349-A27-19).

### 10.9. Премии

Премии, выплаченные сотрудникам, при расчете "упрощенного" налога учитываются по-разному. Все зависит от характера поощрений.

Возможные варианты: премии предусмотрены в трудовых или коллективном договорах, выданы по приказу руководителя или по решению учредителей.

Если премии предусмотрены трудовыми или коллективными договорами, их можно включить в состав расходов при расчете налога. Ведь в данном случае стоит ориентироваться на перечень расходов по оплате труда, прописанных в **статье 255** Налогового кодекса РФ (**п. 2 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). А **пункт 25 статьи 255** Кодекса как раз и разрешает учитывать в составе расходов на оплату труда выплаты, предусмотренные коллективными и трудовыми договорами.

Премии, выданные по решению учредителей, при расчете "упрощенного" налога не учитываются, ведь они подпадают под **пункт 22 статьи 270** Налогового кодекса РФ. Там сказано, что премии, выплаченные "за счет средств специального назначения или целевых поступлений", налогооблагаемые доходы не уменьшают. То же можно сказать и в отношении поощрений, выплаченных на основании приказа руководителя. Они не поименованы ни в трудовом, ни в коллективном договоре.

### 10.10. Алименты

Почти в каждой организации есть работники, которые уплачивают алименты. Не являются исключением и организации, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Алименты - это обязательства, по которым один член семьи должен содержать другого, как правило, нетрудоспособного или нуждающегося в материальной поддержке. Обязательствами по выплате алиментов могут быть связаны родители и дети, супруги и бывшие супруги, бабушки и дедушки с внуками, воспитанники и воспитатели, падчерицы и пасынки с приемными родителями.

Средства на содержание нуждающегося члена семьи могут предоставляться добровольно. Для этого заключается соглашение между родителями, супругами и бывшими супругами, а также между другими членами семьи о размере, условиях и порядке выплаты алиментов. Такое соглашение должно быть оформлено в письменной форме и нотариально заверено.

Если средства от лица, обязанного содержать нуждающегося члена семьи, не поступают, производится их взыскание в судебном порядке. Причем лицо, имеющее

право на получение алиментов, может обратиться в суд с заявлением о взыскании алиментов в любое время, независимо от срока, прошедшего с момента возникновения права на алименты.

**Статьей 109** Семейного кодекса РФ установлено, что администрация организации по месту работы лица, обязанного уплачивать алименты, на основании нотариально удостоверенного соглашения об уплате алиментов или на основании исполнительного листа, обязана ежемесячно удерживать алименты из заработной платы и (или) иного дохода. Причем уплачивать или переводить алименты за счет лица, обязанного уплачивать алименты, лицу, получающему алименты, не позднее чем в трехдневный срок со дня выплаты заработной платы и (или) иного дохода лицу, обязанному уплачивать алименты.

Чаще всего возникает ситуация, когда бухгалтеру приходится удерживать из заработной платы работника алименты на содержание несовершеннолетних детей. Размер алиментов в этом случае, как правило, ежемесячно составляет:

на одного ребенка - одну четверть;

на двоих детей - одну треть;

на троих и более детей - половину заработка или иного дохода родителей.

Удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей производится из всех видов заработной платы и дополнительного вознаграждения как по основному месту работы, так и за работу по совместительству, которые получают родители в денежной (в российских рублях или иностранной валюте) и натуральной форме.

**Перечень** видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утвержден **постановлением** Правительства РФ от 18 июля 1996 г. N 841.

Алименты удерживаются не только из заработной платы, но и из:

пособий по временной нетрудоспособности;

выходного пособия;

материальной помощи;

доходов по акциям;

доходов от предпринимательской деятельности;

доходов от передачи имущества в аренду.

Удерживать алименты следует после того, как сумма начисленного дохода уменьшена на величину налога на доходы физических лиц (**п. 1 ст. 210** Налогового кодекса РФ). То есть размер удержания определяется исходя из той суммы, которая причитается к выдаче работнику.

Удержанные алименты необходимо перечислить их получателю в течение трех дней с момента выплаты заработной платы своему работнику.

Обратите внимание: выплачивать алименты авансом нельзя.

Помимо взыскания алиментов на несовершеннолетних детей или на недееспособных родителей из заработной платы могут производиться и другие удержания. Бухгалтер может удержать суммы на возмещение материального ущерба юридическим и физическим лицам, а также в счет погашения займа, представленного организацией своему работнику, и процентов по нему.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам, в том числе алиментов на содержание несовершеннолетних детей, общий размер удержаний не может превышать 50% заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

Удержания из заработной платы можно учесть в составе расходов на оплату труда на основании **подпункта 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ, но только после того, как они фактически перечислены получателю (**п. 2 ст. 346.17** Налогового кодекса РФ).

## 10.11. Отпуска

Согласно **статье 139** Трудового кодекса РФ отпускные и компенсации за неиспользованный отпуск рассчитываются исходя из среднего заработка работника за последние 12 календарных месяцев.

Средний заработок определяют так. Складывают зарплату за последние 12 календарных месяцев, а результат делят на 12 и на среднемесячное число календарных дней - 29,4. Таким образом, получают среднедневной заработок. Для расчета отпускных эту величину умножают на число дней отпуска.

### Пример

С 14 октября 2010 года сотруднику предоставлен очередной отпуск на 28 календарных дней. Таким образом, расчетный период - с 1 октября 2009 года по 30 сентября 2010 года. Предположим, что весь период был отработан полностью. За это время сотруднику начислена заработная плата, равная 78 664 руб.

Среднедневной заработок сотрудника составил:

$78\,664 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} : 29,4 \text{ дн.} = 222,97 \text{ руб.}$

А отпускные таковы:  $222,97 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} = 6\,243,16 \text{ руб.}$

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Средний заработок при расчете отпускных определяется в соответствии с **положением** об особенностях порядка исчисления средней заработной платы. Напомним, что оно утверждено **постановлением** Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. N 922. Расчетным периодом, как мы сказали выше, являются 12 календарных месяцев, которые предшествовали месяцу, в котором работник пошел в отпуск.

В соответствии с **пунктом 12** положения при определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни. Согласно **статье 112** Трудового кодекса РФ нерабочими праздничными днями в Российской Федерации являются:

- 1, 2, 3, 4 и 5 января - новогодние каникулы;
- 7 января - Рождество Христово;
- 23 февраля - День защитника Отечества;
- 8 марта - Международный женский день;
- 1 мая - Праздник весны и труда;
- 9 мая - День Победы;
- 12 июня - День России;
- 4 ноября - День согласия и примирения.

### 10.11.1. Расчетный период отработан не полностью

Итак, мы сказали, что, рассчитывая отпускные, суммируют зарплату за последние 12 календарных месяцев перед месяцем отдыха. Затем результат делят на 12 и на среднемесячное число календарных дней - 29,4. Таким образом, получают среднедневной заработок. Эту величину умножают на число дней отпуска. Но так поступают, когда сотрудник полностью отработал расчетный период. Однако такое бывает достаточно редко.

Согласно **пункту 4** положения о средней зарплате при исчислении среднего заработка из расчетного периода исключаются время, а также начисленные за это

время суммы, когда сотрудник:

- получал средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- брал дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- освобождался в других случаях от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- брал дни отдыха (отгулы) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если сотрудник отработал расчетный период не полностью, то сначала среднемесячное число календарных дней (29,4) умножают на количество полностью отработанных месяцев.

Далее к полученному результату прибавляют количество календарных дней в тех месяцах, которые отработаны не полностью. Как рассчитать такие календарные дни? Ответ дан в **пунктах 9 и 10** положения о средней зарплате. Для этого число фактически отработанных дней нужно умножить на соответствующий коэффициент. Причем коэффициент зависит от того, какая рабочая неделя установлена на предприятии. Так, если там пятидневная рабочая неделя, то применяется коэффициент 1,4. При шестидневной рабочей неделе применяется коэффициент 1,2.

### Пример

С 11 октября 2010 года сотруднице предоставлен очередной отпуск на 28 календарных дней. Значит, расчетный период - с 1 октября 2009 года по 30 сентября 2010 года. Оклад сотрудницы - 7 000 руб. В августе в течение 3 дней она была в командировке, а с 6 по 10 сентября включительно сидела на больничном. Кроме того, 18 и 21 сентября сотрудница брала отпуск за свой счет. На предприятии установлена пятидневная рабочая неделя.

Всего за расчетный период (без учета больничного и зарплаты за время командировки) сотруднице выплатили 79 548 руб. В августе сотрудница отработала 20 дней (23 - 3), это будет 28 календарных дней (20 дн. x 1,4). А в сентябре - 13 дней, или 18,2 календарных дня (13 дн. x 1,4).

Таким образом, среднедневной заработок сотрудницы равен:

79 548 руб. : (29,4 дн. x 10 мес. + 28 дн. + 18,2 дн.) = 233,83 руб.

За время отпуска работнице начислят: 233,83 руб. x 28 дн. = 6 547,24 руб.

Если за расчетный период сотрудник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода в соответствии с **пунктом 4** положения о средней зарплате, то средний заработок считают исходя из заработной платы, начисленной за предыдущий расчетный период.

Если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из зарплаты, начисленной за фактически

отработанные работником дни в месяце, когда он пошел в отпуск.

### 10.11.2. Если работник трудится меньше года

По общему правилу, сотрудник может претендовать на отпуск, отработав в организации полгода (**ст. 122** Трудового кодекса РФ). Хотя это может случиться и раньше, если сотруднику администрация пойдет навстречу. А в некоторых случаях досрочный отпуск работодатель предоставить даже обязан. Скажем, работникам моложе 18 лет, а также сотрудникам, которые усыновили детей в возрасте до трех месяцев.

Вот тут и возникает вопрос, а как в этом случае рассчитывают отпускные? Расчетным периодом тогда будет фактический период работы. Соответственно делить доход нужно будет не на 12 календарных месяцев, а на столько, сколько человек отработал до месяца, в котором собрался в отпуск. Если же период отработан не полностью, тогда считать средний заработок нужно в том порядке, что был описан выше. Продемонстрируем на примере.

#### Пример

Сотрудница работает в организации с 6 февраля 2010 года. По ее просьбе ей был предоставлен отпуск сроком на 14 календарных дней с 16 по 29 ноября 2010 года. Значит, расчетный период - с 6 февраля по 31 октября 2010 года. В мае 2010 года сотрудница сидела на больничном и в течение 5 рабочих дней на работе отсутствовала. Всего за расчетный период (без учета больничного) сотруднице выплатили 68 459 руб.

На предприятии установлена пятидневная рабочая неделя. В феврале сотрудница отработала 16 дней, это будет 22,4 календарных дня (16 дн. x 1,4). То же самое и в мае 16 дней (21 - 5) и 22,4 календарных дня.

Таким образом, среднедневной заработок сотрудницы равен:

68 459 руб. : (29,4 дн. x 7 мес. + 22,4 дн. + 22,4 дн.) = 273,18 руб.

За время отпуска работнице начислят: 273,18 руб. x 14 дн. = 3 824,52 руб.

### 10.11.3. Если зарплата изменилась

Особенности расчета среднего заработка при повышении зарплаты установлены **пунктами 15 и 16** положения о средней зарплате.

Итак, при повышении в организации (филиале, структурном подразделении) тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) средний заработок работников повышается в следующем порядке:

- если повышение произошло в расчетный период, то выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты. Они рассчитываются путем деления тарифной ставки (должностного оклада, денежного вознаграждения), установленной в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на тарифные ставки (должностные оклады, денежное вознаграждение) каждого из месяцев расчетного периода.

#### Пример

Работнику предоставляется очередной отпуск с 6 ноября по 3 декабря 2010 года включительно продолжительностью 28 календарных дней. Расчетный период - с 1 ноября 2009 года по 31 октября 2010 года отработан полностью. Начислена

заработная плата: с ноября 2009 года по август 2010 года - 7 000 руб., а в сентябре и октябре 2010 года - 8 050 руб. То есть с сентября сотрудникам организации повысили зарплату на 15%.

Средний дневной заработок будет таким:

$(7\,000 \text{ руб.} \times 10 \text{ мес.} \times 1,15 + 8\,050 \text{ руб.} \times 2 \text{ мес.}) : 12 \text{ мес.} = 273,81 \text{ руб.}$

Сумма выплаченных отпускных составит:  $273,81 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} = 7\,666,68 \text{ руб.}$

- если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, то повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период.

### Пример

Изменим условия предыдущего **примера**. Предположим, что повышение окладов произошло с 1 ноября 2010 года, то есть до того, как сотрудник ушел в отпуск, но не в расчетном периоде. Начислена заработная плата: в августе, сентябре и октябре - 7 000 руб. Средний дневной заработок будет таким:

$84\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} = 7\,000 \text{ руб.}$

Сумма выплаченных отпускных составит:

$7\,000 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} = 196\,000 \text{ руб.}$

- если повышение произошло в период отпуска, то часть среднего заработка повышается с даты увеличения тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) до окончания указанного периода.

### Пример

Еще раз изменим условия предыдущего **примера**. Предположим, что повышение окладов произошло с 13 ноября 2010 года, то есть когда сотрудник был в отпуске. Таким образом, 7 дней отпуска оплачиваются по старому окладу, а остальные 21 день - по новому.

Среднедневной заработок - 238,10 руб. ( $84\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} = 7\,000 \text{ руб.}$ ). То есть отпускные за 7 дней таковы:  $238,10 \text{ руб.} \times 7 \text{ дн.} = 1\,666,70 \text{ руб.}$

А за оставшиеся 21 день сотруднику должны заплатить:  $238,10 \text{ руб.} \times 21 \text{ дн.} \times 1,15 = 5\,750,01 \text{ руб.}$

Всего же отпускные составят:  $1\,666,70 + 5\,750,01 = 7\,416,71 \text{ руб.}$

С 1 января 2011 года вступили в действие очередные поправки, касающиеся порядка оплаты больничного листа по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, а также ежемесячному пособию по уходу за ребенком. **Федеральный закон** от 8 декабря 2010 г. N 343-ФЗ) "О внесении изменений в Федеральный Закон "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" был принят Госдумой еще 24 ноября 2010 года. Главной целью принятия данного закона является снижение расходов Фонда социального страхования.

За счет средств работодателя будут оплачиваться первые три (а не два, как раньше) дня заболевания (травмы).

Выплата осуществляется либо по всем местам работы, либо только по одному месту на выбор с учетом заработка у других работодателей.

Исчисление пособий ведется из среднего заработка за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая.

Средний дневной заработок определяется путем деления общего заработка на 730 (два календарных года).

Возможны несколько вариантов начисления и выплаты пособий.

- Вариант N 1, когда пособие назначается и выплачивается по каждому месту работы, возникает, если на момент наступления страхового случая застрахованное лицо было занято у нескольких работодателей, и в двух предшествующих календарных годах было занято у них же. При этом средний заработок за каждый год учитывается в сумме, не превышающей 463 тыс. рублей.

- Вариант N 2 - пособие назначается и выплачивается по одному из последних мест работы по выбору работника. Это возможно, если на момент наступления страхового случая застрахованное лицо было занято у нескольких работодателей, а в двух предшествующих календарных годах было занято у других работодателей (другого работодателя).

- Вариант N 3 - пособие с равной степенью возможности назначается и выплачивается либо согласно варианту N 1, либо по варианту N 2. Это возможно, если на момент наступления страхового случая застрахованное лицо было занято у нескольких работодателей, а в двух предшествующих календарных годах было занято как у этих же, так и у других работодателей (другого работодателя).

Таким образом, пошаговый расчет пособий с 2011 года будет выглядеть так:

1) определение среднего заработка за 24 календарных месяца перед годом, предшествующим страховому случаю. Учитываются все выплаты в пользу работника, на которые были начислены страховые страховые;

2) определение среднего дневного заработка (общий заработок делим на 730). Определять СДЗ, доля предельную величину в 463 000 на 365, не нужно. Сравнивать эти два показателя тоже не нужно;

3) из СДЗ определяем размер дневного пособия;

4) определяем общую сумму пособия.

Если в двух годах перед годом, предшествующим страховому случаю, заработок отсутствовал или же средний заработок получился ниже МРОТ, пособие назначается исходя из **МРОТ**. Надо отметить, что в этих случаях учитывается продолжительность рабочего времени. Например, при работе на полставки ставка МРОТ также уменьшается вдвое.

Возможна замена одного (двух) календарных годов, в которых отсутствует заработок для исчисления пособий - если причинами отсутствия заработка стали отпуск по беременности и родам или отпуск по уходу за ребенком.

С принятием нового закона стало возможно начисление и выплата пособия даже без предоставления справок за два предшествующих года. Работодатель исчисляет его из текущего заработка работника, а затем перерасчитывает пособие, но не более чем за три года, предшествующих дню предоставления справок о сумме заработка.

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается только по одному месту работы (по выбору застрахованного лица). Рассчитывается оно с учетом заработка у других работодателей.

Теперь поподробнее об изменениях.

Во-первых, средний заработок рассчитывается исходя из заработной платы за последние 24 месяца, предшествующих месяцу болезни (до 2011 года - за последние 12 месяцев). При расчете среднедневного заработка будет использоваться формула:

Среднедневной заработок = Сумма заработка за 2 года / 730

В случае если работник устраивается на новую работу, он должен предоставить справку о доходах с предыдущего места работы. Если работник такую справку предоставил, то при расчете пособия по больничному листу сумма заработка с предыдущей работы суммируется с заработком в данной организации. Если такая справка предоставлена не будет, то сумма заработка не увеличивается,



при этом он также будет делиться на 730 дней.

Во-вторых, за счет средств работодателя теперь будет оплачиваться не два первых дня, как было ранее, а три дня. Остальные дни **больничного листа** должны оплачиваться за счет средств Фонда социального страхования.

На этот раз изменения не коснулись стажа работника, учитываемого в расчете при оплате больничного. Как и прежде, пособие в размере 60% получают те, у кого стаж менее пяти лет, 80% - если стаж от пяти до восьми лет и 100% при стаже свыше восьми лет. Но определен момент, когда стаж работника минимальный: в этом случае минимальная оплата больничного листа должна равняться минимальной заработной плате.

Также, согласно **постановлению** Правительства РФ от 27 ноября 2010 г. N 933 "О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2011 г." с 1 января 2011 года проиндексирована предельная величина базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды и составляет в отношении каждого физического лица 463 тыс. руб. (в 2010 году данный показатель составлял 415 тыс. руб.) Таким образом, максимальный размер пособия будет составлять 38 583,33 руб. в месяц (в 2010 году - 34 583,33 руб.)

### Пример

Сотрудница организации Иванова К.П. заболела в январе 2011 года. Ею был предоставлен листок временной нетрудоспособности на 7 дней. Стаж работника составлял 6 лет. Заработная плата за последние 2 года составляла:

Месяц года	Ежемесячная заработная плата, руб.	Квартальная премия, руб.	Годовая премия, руб.
Январь, 2009 г.	15 000		
Февраль, 2009 г.	20 000	4 000	
Март, 2009 г.	20 000		
Апрель, 2009 г.	20 000		
Май, 2009 г.	20 000	6 000	
Июнь 2009 г.	20 000		
Июль, 2009 г.	20 000		
Август, 2009 г.	25 000	6 000	
Сентябрь, 2009 г.	25 000		
Октябрь, 2009 г.	25 000		
Ноябрь, 2009 г.	15 000	4 000	
Декабрь, 2009 г.	15 000		50 000
Итого за 2009 г.	240 000	20 000	50 000
Январь, 2010 г.	30 000		
Февраль, 2010 г.	30 000		
Март, 2010 г.	35 000		
Апрель, 2010 г.	35 000		
Май, 2010 г.	80 000 (оклад + отпуск)		
Июнь, 2010 г.	0		
Июль, 2010 г.	35 000	4 000	
Август, 2010 г.	40 000		
Сентябрь, 2010 г.	30 000		
Октябрь, 2010 г.	35 000		

Ноябрь, 2010 г.	35 000		
Декабрь, 2010 г.	20 000		50 000
Итого за 2010 г.	405 000	4 000	50 000
Итого	640 000	24 000	100 000

Расчет суммы больничного представим в таблице.

Показатель	По ранее установленным правилам	По правилам, действующим с 01 января 2011
1 Среднедневной заработок	$(405\,000 + 4\,000 + 50\,000) / 365 = 1\,257,53$ руб., что превышает предельную величину оплаты больничного листа, составляющую на тот момент 1136,99 руб., поэтому среднедневной заработок будет соответствовать предельной величине.	$(640\,000 + 24\,000 + 100\,000) / 730 = 1\,046,57$ руб. Данная сумма менее предельной величины, которая с 01.01.11 составляет 1 268,49 руб. за каждый год.
2 Сумма оплаты больничного листа	$1\,136,99 \times 7 \times 80\% = 6\,367,14$ руб.	$1\,046,57 \times 7 \times 80\% = 5\,860,79$ руб.
3 Сумма оплаты больничного листа за счет средств работодателя	$1\,136,99 \times 2 \times 80\% = 1\,819,18$ руб.	$1\,046,57 \times 3 \times 80\% = 2\,511,60$ руб.
4 Сумма оплаты больничного листа за счет средств Фонда социального страхования	$1\,136,99 \times 5 \times 80\% = 4\,547,96$ руб.	$1\,046,57 \times 4 \times 80\% = 3\,349,02$ руб.

Анализируя в данном **примере** одну ситуацию с двух сторон можно сделать вывод:

- 1) уменьшается размер среднедневной заработной платы, что влечет за собой уменьшение суммы оплаты за время болезни на 8,6%;
- 2) несмотря на уменьшение суммы оплаты за больничный лист, увеличивается бремя работодателя по оплате на 38%;
- 3) выплаты Фонда социального страхования сокращаются на 26,4%.

Таким образом, мы видим, что цель **Федерального закона** "О внесении изменений в Федеральный Закон "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" достигнута, а именно экономятся средства Фонда социального страхования.

**Обратите внимание!** Предусмотрена особая формула расчета пособий для женщин, которые за год-два до наступления страхового случая (нетрудоспособность, беременность и роды либо уход за ребенком) находились в "декрете" или отпуске по уходу за малышом. Если ранее пособия исчислялись исходя из минимальной заработной платы, то теперь же если женщина рождает сразу второго ребенка, ей будут исчисляться все пособия не из минимальной заработной платы, а за те два года, которые она работала еще до первой беременности.

## Глава 11. Расходы на страхование

### 11.1. Расходы на обязательное страхование

"Спецрежимники" представляют отчетность по страховым взносам с выплат физическим лицам по тем же правилам, что и другие плательщики-работодатели. Несмотря на нулевые тарифы по страховым взносам на ОМС и взносам по нетрудоспособности и материнству, от подачи расчетов они не освобождены. Поэтому организации и предприниматели, которые платят ЕНВД, применяют УСН или ЕСХН, представляют следующую отчетность (**ч. 9 ст. 15** Закона N 212-ФЗ):

- расчет по **форме РСВ-1 ПФР** - в территориальное отделение ПФР по месту своего учета. Данная форма расчета применяется по страховым взносам на ОПС и ОМС, и утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н. При этом в той части расчета, которая касается страховых взносов на ОМС, показатели будут отсутствовать;

- расчет по **форме-4 ФСС РФ** - в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего учета. Эта форма утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. В данном расчете сведения о страховых взносах по нетрудоспособности и материнству в 2010 г. у "спецрежимников" будут отсутствовать. Однако в расчете необходимо отражать данные о выплате страхового обеспечения (пособий) работникам, а также сведения по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, от уплаты которых "спецрежимники" не освобождены. Поэтому подача такого расчета для них обязательна.

В 2011 году при расчете взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование нужно учитывать, что организации, применяющие общую систему налогообложения, а также упрощенку или ЕНВД, применяют следующие тарифы страховых взносов:

- 1) Пенсионный фонд Российской Федерации - 26%;
- 2) Фонд социального страхования РФ - 2,9%;
- 3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - с 1 января 2011 года - 3,1%, с 1 января 2012 года - 5,1%;
- 4) территориальные фонды обязательного медицинского страхования - с 1 января 2011 года - 2,0%, с 1 января 2012 года - 0,0%.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, указанным в **статье 346.2** НК РФ, для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих единый сельскохозяйственный налог и для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, являющимся инвалидами I, II или III группы в 2011 г. применяются пониженные тарифы страховых взносов:

Наименование	2011 год	2012 г.	2013-2014 годы
Пенсионный фонд Российской Федерации	16,0 процента	16,0 процента	21,0 процента
Фонд социального страхования РФ	1,9 процента	1,9 процента	2,4 процента
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	1,1 процента	2,3 процента	3,7 процента

Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	1,2 процента	0,0 процента	0,0 процента
--	--------------	--------------	--------------

А для организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, а также для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, которыми признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных в 2011 г. применяются следующие пониженные тарифы страховых взносов:

Наименование	2011 год	2012-2017 годы	2018 год	2019 год
Пенсионный фонд Российской Федерации	8,0 процента	8,0 процента	13,0 процента	20 процента
Фонд социального страхования РФ	2,0 процента	2,0 процента	2,9 процента	2,9 процента
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	2,0 процента	4,0 процента	5,1 процента	5,1 процента
Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	2,0 процента	0,0 процента	0,0 процента	0,0 процента

### **Общий порядок представления отчетности (расчетов) по страховым взносам**

Отчетность по страховым взносам на обязательное социальное страхование представляется в форме расчетов. Такие расчеты обязаны подавать все плательщики страховых взносов, а именно:

- страхователи, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым договорам и отдельным видам гражданско-правовых договоров (прежде всего это организации и предприниматели-работодатели);
- индивидуальные предприниматели, адвокаты, частные нотариусы, которые не используют наемный труд и платят страховые взносы сами за себя. Это следует из **ч. 1 ст. 5, ч. 9 ст. 15, ч. 5 ст. 16** Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ.

Однако формы расчетов, периодичность и сроки их представления в органы контроля для данных категорий плательщиков различаются. Так организации и индивидуальные предприниматели, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым и гражданско-правовым договорам, сдают расчеты по страховым взносам по итогам каждого отчетного периода, т.е. по завершении: I квартала текущего календарного года, полугодия, 9 месяцев года, а также по

истечении календарного года (**ч. 2 ст. 10, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). В общем виде порядок представления расчетов таков.

1. В первую очередь компания подает отчетность по взносам по нетрудоспособности и материнству. Представляется она по **форме-4 ФСС РФ**, которая утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. Заполнять данную форму нужно начиная с отчетности за I квартал 2010 г. (**п. 2 Приказа N 871н**). Расчет необходимо представить в территориальное отделение ФСС РФ по месту учета компании (**п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). При этом **порядок** заполнения формы-4 ФСС РФ разработан ФСС РФ и носит рекомендательный характер.

2. Во вторую очередь нужно представить отчетность по страховым взносам на ОПС и ОМС в территориальное отделение ПФР по месту учета компании (**п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). Для отчетности по взносам на ОПС и ОМС используется единая форма расчета - **РСВ-1 ПФР**. Она утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н и применяется начиная с отчетности за I квартал 2010 г. (**п. 2** данного Приказа). **Порядок** заполнения формы РСВ-1 ПФР рекомендован Пенсионным фондом РФ.

### **Составление расчета по форме-4 ФСС РФ**

**Форма-4 ФСС РФ** предназначена для отчетности по двум видам страховых взносов (**Приказ Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н**):

- по страховым взносам на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, которые установлены **Законом N 212-ФЗ**;
- по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, порядок уплаты которых регулируется **Федеральным законом** от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ.

Расчет по **форме-4 ФСС РФ** обязаны представлять плательщики страховых взносов из числа страхователей, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым или отдельным видам гражданско-правовых договоров (**ч. 1, 3 ст. 5, ч. 1, 2 ст. 7, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**), а именно:

- все организации;
- обособленные подразделения организаций, если они имеют отдельный баланс, расчетный счет и самостоятельно начисляют выплаты физическим лицам (**ч. 11 ст. 15 Закона 212-ФЗ**). Причем такие подразделения должны также находиться на территории Российской Федерации. Если обособленное подразделение находится за рубежом, расчет представляет головная организация по месту своего нахождения (**ч. 14 ст. 15 Закона 212-ФЗ**);
- индивидуальные предприниматели, которые нанимают работников по трудовым договорам;
- адвокаты и частные нотариусы - при наличии трудовых договоров с работниками. Ведь, как и индивидуальные предприниматели, только в этом случае они регистрируются в органах ФСС РФ в качестве страхователей и плательщиков взносов (**п. 3 ч. 1 ст. 2.3 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ, ч. 1 ст. 6 Закона N 212-ФЗ**);
- физические лица-работодатели, которые не являются предпринимателями, но привлекают работников по трудовым договорам для решения своих бытовых проблем (например, для помощи по дому).

Необходимо отметить, что организации и предприниматели представляют расчет по **форме-4 ФСС РФ** независимо от применяемого ими режима налогообложения.

Далее подчеркнем, что страховыми взносами облагаются вознаграждения, которые индивидуальный предприниматель (адвокат, частный нотариус) выплачивает физическим лицам по следующим договорам гражданско-правового характера (**ч. 1 ст. 7 Закона N 212-ФЗ**):

- на выполнение работ и оказание услуг (при этом если исполнителем по договору на выполнение работ (оказание услуг) является предприниматель, адвокат или нотариус, то на выплаты по такому договору страховые взносы начислять не нужно);
- авторского заказа;
- об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;
- по издательскому лицензионному договору;
- по лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

С выплат по указанным договорам предприниматель (адвокат, нотариус) исчисляет только пенсионные взносы и взносы на обязательное медицинское страхование, в связи, с чем по этим взносам он должен представить в территориальное отделение ПФР расчет по **форме РСВ-1 ПФР (п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, Приказ Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н)**. При этом возникает вопрос, а надо ли предпринимателю в данном случае подавать отчетность (расчет по **форме-4 ФСС РФ**) в территориальное отделение ФСС РФ. Ведь с вознаграждений по гражданско-правовым договорам страховые взносы по нетрудоспособности и материнству в бюджет ФСС РФ уплачивать не нужно (**п. 2 ч. 3 ст. 9 Закона N 212-ФЗ**).

Заметим, что Закон N 212-ФЗ не освобождает плательщиков страховых взносов от представления отчетности. Однако, по нашему мнению, если выплаты осуществлялись только по гражданско-правовым договорам и страховые взносы в бюджет ФСС РФ не исчислялись, то расчет по **форме-4 ФСС РФ** предпринимателю подавать не нужно. Дело в том, что плательщиками страховых взносов являются страхователи, которые зарегистрированы во внебюджетных фондах (ПФР, ФСС РФ, ТФОМС) в установленном порядке. Это следует из **ч. 1 ст. 5, ст. 6 Закона N 212-ФЗ, ст. 11 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ, ст. 2.3 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ, ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1**.

Обязанность зарегистрироваться в качестве страхователя в органах ФСС РФ возникает у индивидуального предпринимателя (адвоката, нотариуса) лишь при заключении с физическим лицом трудового договора (**п. 3 ч. 1 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ, подп. 2 п. 2, п. 10, п. 11** порядка регистрации и снятия с регистрационного учета в территориальных органах Фонда социального страхования Российской Федерации страхователей-юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений и физических лиц, утвержденного **Приказом Минздравсоцразвития России от 7 декабря 2009 г. N 959н**).

Следовательно, если предприниматель (адвокат, нотариус) заключает только гражданско-правовые договоры, то по данному основанию в качестве страхователя в органах ФСС РФ он не регистрируется. Поэтому его нельзя признать плательщиком страховых взносов по нетрудоспособности и материнству. Таким образом, представлять отчетность по ним (расчет по **форме-4 ФСС РФ**) он не обязан.

В целом расчет по форме-4 ФСС РФ нужно подать в территориальное отделение ФСС РФ до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом (**п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). Напомним, что отчетными периодами являются I квартал, полугодие, 9 месяцев, календарный год (**ч. 2 ст. 10 Закона**

N 212-ФЗ). При этом возникает вопрос, какой день следует считать последним для представления расчета по **форме-4 ФСС РФ**.

Из буквального толкования этой нормы следует, что срок подачи отчетности истекает накануне, то есть в день, предшествующий 15-му числу месяца, следующего за отчетным периодом. В 2011 году последний день, когда нужно представить **форму 4-ФСС РФ**, выпадает на:

- 14 апреля 2011 года - при сдаче расчета за I квартал;
- 14 июля 2011 года - при сдаче расчета за полугодие;
- 14 октября 2011 года - при сдаче расчета за девять месяцев.

**Расчет** за 2011 год нужно сдать не позднее 14 января 2012 года включительно. Аналогичные разъяснения содержатся в **письме** Минздравсоцразвития России от 1 марта 2010 г. N 422-19.

Расчет по **форме-4 ФСС РФ** нужно представить в региональное отделение ФСС РФ, в котором зарегистрирована компания в качестве страхователя (**п. 2 ч. 9 ст. 15** Закона N 212-ФЗ, **п. 5** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ). Порядок регистрации страхователей в органах ФСС РФ установлен **ч. 1, 3 ст. 2.3** Закона N 255-ФЗ, а также **порядком** регистрации и снятия с регистрационного учета в территориальных органах Фонда социального страхования Российской Федерации страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений и физических лиц, утвержденным **Приказом** Минздравсоцразвития России от 7 декабря 2009 г. N 959н (далее - порядок N 959н). С учетом указанных положений законодательства поясним, как определить территориальное отделение ФСС РФ, в которое направляется расчет по форме-4 ФСС РФ.

1. Организация подает расчет в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего нахождения. В том числе при наличии обособленного подразделения, если оно не имеет отдельного баланса, или не имеет расчетного счета, или не начисляет выплаты физическим лицам (**ч. 11 ст. 15** Закона N 212-ФЗ), либо расположено за пределами территории РФ (**ч. 14 ст. 15** Закона N 212-ФЗ).

Например, у ООО "Прокма" имеются два структурных подразделения - филиалы "Прокма-консалтинг" и "Прокма-аудит", которые не выделены на отдельный баланс. **Расчет** по форме-4 ФСС РФ организация "Прокма" заполняет в целом по компании, включая оба филиала, и подает его в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения, в котором зарегистрирована в качестве страхователя на основании **п. 1 ч. 1 ст. 2.3** Закона N 255-ФЗ.

2. Если у организации на территории России есть обособленное подразделение, которое имеет отдельный баланс, расчетный счет и начисляет вознаграждения в пользу физических лиц, то оно самостоятельно (отдельно от головной организации) подает отчетность в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего нахождения. Основание - **ч. 11 ст. 15** Закона N 212-ФЗ, **п. 2 ч. 1 ст. 2.3** Закона N 255-ФЗ, **п. 5** порядка N 959н.

Например, у ООО "Прокма" имеется филиал "Прокма-аудит". Он выделен на отдельный баланс, имеет расчетный счет, начисляет выплаты физическим лицам, которые работают в данном подразделении.

В данном случае отчетность в органы ФСС РФ необходимо представить следующим образом:

- организация "Прокма" заполняет расчет по **форме-4 ФСС РФ** только по головной компании и подает его в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения;
- филиал "Прокма-аудит" самостоятельно заполняет **форму-4 ФСС РФ**, в которой отражает свои расчеты с ФСС РФ по страховым взносам и страховым выплатам. Данный расчет филиал "Прокма-аудит" подает в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения, в котором организация поставлена на учет на основании **п. 2 ч. 1 ст. 2.3** Закона N 255-ФЗ.



3. Индивидуальные предприниматели, адвокаты, частные нотариусы, а также физические лица-работодатели подают расчет по **форме-4 ФСС РФ** в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего жительства (**п. 3 ч. 1 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ, п. 6 Порядка N 959н**).

По общему правилу расчет по **форме-4 ФСС РФ** можно подать в бумажном виде:

лично или через своего представителя непосредственно в отделение ФСС РФ (**п. 9** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ);

по почте заказным письмом с описью вложения (**п. 10** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

Также отметим, что при желании плательщик вправе сдать отчетность в отделение ФСС РФ по каналам электронной связи. Вместе с тем отдельные плательщики взносов обязаны представлять расчеты по страховым взносам в электронной форме. Так, в 2010 г. такое требование установлено в отношении страхователей, у которых за предшествующий год среднесписочная численность физических лиц, получающих вознаграждения, превысила 100 человек. Также оно распространяется на вновь созданные организации, в том числе на возникшие в результате реорганизации (**ст. 61 Закона N 212-ФЗ**). Таким образом, если плательщик взносов относится к указанным категориям страхователей, то ему необходимо подать расчет по **форме-4 ФСС РФ** в электронном виде.

С 2011 г. круг плательщиков страховых взносов, которые обязаны сдавать расчеты по страховым взносам в электронном виде, будет расширен за счет снижения лимита среднесписочной численности со 100 до 50 человек (**ч. 10 ст. 15, ч. 2 ст. 62 Закона N 212-ФЗ**).

Порядок представления отчетности в электронном виде в органы ФСС РФ утвержден **Приказом** ФСС РФ от 12 февраля 2010 г. N 19 "О внедрении защищенного обмена документами в электронном виде с применением электронной цифровой подписи для целей обязательного социального страхования" (далее - порядок представления отчетности в электронном виде).

Отметим, что помощь в процессе сдачи отчетности страхователям может оказать интернет-портал ФСС РФ по адресу: <http://fzl22.fss.ru>. С помощью специальной программы там можно заполнить **форму-4 ФСС РФ** и проверить правильность составления расчета.

Чтобы подать отчетность вовремя, надо учитывать, в какой момент она считается представленной. Информация об этом применительно к разным способам представления расчета по **форме-4 ФСС РФ** приведена в таблице.

Способ представления расчета по форме-4 ФСС РФ	Комментарии и пояснения	Что считается датой представления расчета по форме-4 ФСС РФ
Лично или через своего представителя	Расчет по форме-4 ФСС РФ подается в двух экземплярах: первый остается в ФСС РФ, второй с отметкой Фонда о принятии возвращается страхователю ( <b>п. 9</b> порядка заполнения формы-4 ФСС РФ)	День, когда расчет был фактически представлен
По почте	Расчет по форме-4 ФСС РФ направляется почтовым отправлением с описью вложения. Сделать это можно до 24 часов последнего дня срока представления расчета ( <b>ч. 8 ст. 4</b>	Дата отправки почтового отправления с описью вложения ( <b>п. 10</b> порядка

	Закона N 212-ФЗ). При этом отправителю выдается соответствующая квитанция согласно подп. "б" п. 12 правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 г. N 221	заполнения формы-4 ФСС РФ)
В электронном виде	Обращаем внимание, что расчет по форме-4 ФСС РФ считается представленным, только если отправленный файл не получил отрицательных результатов при проверке на соответствие требованиям, которые предъявляются к расчету в электронном виде. В случае отрицательного результата какого-либо из этапов контроля страхователь должен повторить процедуру представления расчета (п. 3.5, 6.1, 6.2 порядка представления отчетности в электронном виде). Поэтому лучше начинать отправку отчетности заблаговременно, за 2-3 суток до окончания срока подачи расчета по форме-4 ФСС РФ	Дата и время (по серверу приема расчетов) создания квитанции о приеме расчета. Указанную квитанцию страхователь получает только в случае успешной проверки электронной цифровой подписи и всех этапов контроля (п. 3.4, 6.1 порядка представления отчетности в электронном виде)

Подчеркнем, что при представлении расчета по **форме-4 ФСС РФ** непосредственно в территориальное отделение ФСС дату представления расчета проставляет сотрудник территориального отделения ФСС РФ, который принял расчет (п. 16 порядка заполнения формы-4 ФСС РФ). Поэтому при сдаче расчета рекомендуем проверить, какую дату поставил сотрудник Фонда.

Расчет по **форме-4 ФСС РФ** является сводной формой отчетности по всем расчетам страхователя с ФСС РФ. В ней отражаются:

- сведения об уплате взносов на страхование по временной нетрудоспособности и материнству;
- сведения об уплате взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;
- данные о выплатах страхового обеспечения (пособий) работникам по каждому из указанных видов страхования.

В полном объеме расчет по **форме-4 ФСС РФ** включает титульный лист и три раздела (всего девять листов). Каждый раздел состоит из нескольких таблиц. Структура расчета по форме-4 ФСС РФ выглядит следующим образом.

Наименование структурной единицы	Номер таблицы
Титульный лист	-
Раздел I Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и произведенным расходам	1, 2, 3, 4
Раздел II Для страхователей-налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения	5, 6, 7, 8

Раздел III Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и расходов на выплату страхового обеспечения	9, 10, 11, 12, 13
---	-------------------

Страхователь не всегда должен заполнять все разделы формы-4 ФСС РФ. Так, **раздел II** заполняют только страхователи, которые применяют УСН, ЕНВД, ЕСХН (**п. 61** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ). Если же страхователь не является "спецрежимником", то заполнять его не нужно. Однако поскольку порядок заполнения формы-4 ФСС РФ не устанавливает иное, страхователи должны подписывать и представлять форму-4 ФСС РФ в полном объеме. Причем неважно, все ли разделы заполнены.

Подчеркнем, что общие требования, которые рекомендовано соблюдать при заполнении расчета по **форме-4 ФСС РФ**, сформулированы в **разделе** "Общие положения" порядка заполнения формы-4 ФСС РФ. Перечислим их.

1. В каждую строку и соответствующие ей графы надо вписывать только один показатель, а в случае его отсутствия - ставить прочерк (**п. 2** Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

2. Для исправления ошибок следует перечеркнуть неверную цифру, вписать правильную цифру, поставить подпись под исправлением и указать дату исправления (**п. 3** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

3. Расчет представляется нарастающим итогом с начала года (**п. 5** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

4. Все показатели надо отражать в рублях и копейках (**п. 6** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

5. Расчет по **форме-4 ФСС РФ** подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или обособленного подразделения, если оно исполняет обязанности организации по уплате страховых взносов. Подписи заверяются печатью организации. Кроме того, надо указать фамилию, имя, отчество и номер телефона исполнителя, т.е. контактного лица (**п. 7** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

Индивидуальные предприниматели, а также иные физические лица-страхователи (например, адвокат, нотариус) подписывают расчет с указанием фамилии, имени, отчества и заверяют его печатью (при наличии) (**п. 8** порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

### Составление расчета по форме РСВ-1 ПФР

Расчет по **форме РСВ-1 ПФР** является единой формой отчетности по страховым взносам:

- на обязательное пенсионное страхование (по пенсионным взносам);
- на обязательное медицинское страхование (по страховым взносам на ОМС).

**Форма РСВ-1 ПФР** утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н. А Пенсионный фонд РФ разработал порядок ее заполнения (далее - порядок заполнения формы РСВ-1 ПФР), который носит рекомендательный характер и актуализируется по мере внесения изменений и дополнений в форму РСВ-1 ПФР.

Расчет по **форме РСВ-1 ПФР** представляют плательщики страховых взносов (страхователи), которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым или отдельным видам гражданско-правовых договоров (**ч. 1, 3 ст. 5, ч. 1, 2 ст. 7, ч. 9 ст. 15** Закона N 212-ФЗ). А именно:

1) все организации;  
2) обособленные подразделения организаций, если они имеют отдельный баланс, расчетный счет и самостоятельно начисляют выплаты физическим лицам (**п. 11 ст. 15 Закона 212-ФЗ**). Кроме того, данные подразделения должны находиться на территории Российской Федерации. Если обособленное подразделение находится за рубежом, расчет представляет головная организация по месту своего нахождения (**ч. 14 ст. 15 Закона 212-ФЗ**).

3) индивидуальные предприниматели при наличии трудовых, гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказание услуг), а также авторских и лицензионных договоров с физическими лицами. При этом под авторскими и лицензионными договорами подразумеваются:

- договор авторского заказа;
- договор об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;
- издательский лицензионный договор;
- лицензионный договор о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

4) адвокаты и частные нотариусы, которые привлекают наемных работников по трудовым или гражданско-правовым договорам;

5) физические лица, которые для решения своих бытовых проблем заключили с другим физическим лицом трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг).

Отметим, что организации и предприниматели представляют расчет по **форме РСВ-1 ПФР** независимо от применяемого режима налогообложения.

Расчет по **форме РСВ-1 ПФР** нужно подать в территориальный орган ПФР до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом (**п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). Напомним, что отчетными периодами являются I квартал, полугодие, 9 месяцев, календарный год (**ч. 2 ст. 10 Закона N 212-ФЗ**).

Заметим, что при определении сроков в соответствии с **ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ** возникает вопрос, какой день следует считать последним для представления расчетов. Иными словами, включать в период представления отчетности указанный последний день или нет.

В **ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ** прямо не определено, что расчеты по страховым взносам на ОПС и ОМС представляются до указанных дат "включительно". Нет такого уточнения и в порядке заполнения **формы РСВ-1 ПФР**. В то же время, например, при определении периода, за который рассчитывают взносы самозанятые лица при прекращении своей деятельности, законодатель использует такой оборот: "...с начала расчетного периода по день прекращения... включительно" (**ч. 6, 7 ст. 16 Закона N 212-ФЗ**). Кроме того, в этом случае более правильным было бы использовать формулировки "не позднее 1-го числа...". Как это, например, указано в определении срока уплаты страховых взносов (**ч. 5 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**).

Поэтому полагаем, что последним днем для представления расчета по **форме РСВ-1 ПФР** нужно считать день, предшествующий 1-му числу соответствующего месяца. Такой подход наверняка избавит компанию от претензий со стороны контролирующих органов.

А как быть, если последний день срока подачи расчета по **форме РСВ-1 ПФР** приходится на выходной или нерабочий праздничный день. В данном случае можно воспользоваться правилом **ч. 7 ст. 4 Закона N 212-ФЗ** о переносе последнего дня срока на ближайший следующий рабочий день. В целом в 2011 г. действуют следующие сроки представления расчетов по форме РСВ-1 ПФР (см. таблицу).

Отчетный период, за который подаются расчеты	Последний день для подачи расчетов по страховым взносам на ОПС и ОМС
за I квартал 2011 г.	30 апреля 2011 г.
за полугодие 2011 г.	2 августа 2011 г.*
за девять месяцев 2011 г.	1 ноября 2011 г.**
за 2011 г.	31 января 2012 г.
<p>* Последний день срока представления расчета за полугодие 2011 г. (31 июля 2011 г.) выпадает на выходной день - субботу. С учетом ч. 7 ст. 4 Закона N 212-ФЗ последним днем для подачи расчета будет 2 августа 2011 г.</p> <p>** Последний день срока представления расчета за 9 месяцев 2011 г. (31 октября 2011 г.) выпадает на выходной день - воскресенье. С учетом ч. 7 ст. 4 Закона N 212-ФЗ последним днем для подачи расчета будет 1 ноября 2011 г.</p>	

Расчет по **форме РСВ-1 ПФР** необходимо представить в территориальное отделение ПФР, в котором страхователь состоит на учете (**п. 1 ч. 9 ст. 15** Закона N 212-ФЗ). Напомним, что учет плательщиков страховых взносов (**ст. 6** Закона N 212-ФЗ) осуществляется на основании данных о их регистрации в качестве страхователей в соответствии с:

- **порядком** регистрации и снятия с регистрационного учета страхователей, производящих выплаты физическим лицам, в территориальных органах Пенсионного фонда Российской Федерации, утвержденным **постановлением** Правления ПФР от 13 октября 2008 г. N 296п (далее - порядок N 296п);

- **правилами** регистрации страхователей в территориальном фонде обязательного медицинского страхования при обязательном медицинском страховании, утвержденными **постановлением** Правительства РФ от 15 сентября 2005 г. N 570.

Информацию о том, в какое территориальное отделение ПФР плательщику страховых взносов нужно представить расчет по **форме РСВ-1 ПФР**, для наглядности приведем в таблице.

Категория страхователя	Территориальное отделение ПФР, в которое представляется расчет по форме РСВ-1 ПФР	Основание (норма закона)
Организация, в том числе при наличии обособленных подразделений, которые: - не отвечают признакам самостоятельности*; - находятся за пределами РФ	По месту нахождения организации	ст. 6, п. 1 ч. 9, ч. 11, 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ
Организация при наличии самостоятельных обособленных подразделений на территории РФ*	По месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого самостоятельного обособленного подразделения**	ст. 6, п. 1 ч. 9, ч. 11 ст. 15 Закона, N 212-ФЗ, абз. 6 ч. 1 ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1, п. 12 порядка N 296п
Индивидуальный предприниматель при наличии трудовых или гражданско-правовых договоров с физическими лицами	По месту жительства индивидуального предпринимателя	ст. 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 6 ч. 1 ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1, п. 21 порядка N 296п
Адвокат при наличии трудовых или гражданско-правовых	По месту жительства адвоката	ст. 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 5 п. 1 ст. 11

договоров с физическими лицами		Закона N 167-ФЗ, абз. 4 п. 1, п. 21 порядка N 296п
Частный нотариус при наличии трудовых или гражданско-правовых договоров с физическими лицами	По месту жительства частного нотариуса	ст. 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 5 п. 1 ст. 11 Закона N 167-ФЗ, абз. 4 п. 1, п. 21 порядка N 296п
Физическое лицо при наличии трудового или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) с другим физическим лицом	По месту жительства физического лица-работодателя (заказчика работ или услуг)	ст. 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 5 п. 1 ст. 11 Закона N 167-ФЗ, абз. 5 ч. 1 ст. 9.1 Закона N 1499-1, абз. 4 п. 1, п. 21 порядка N 296п
<p>* Напомним, что самостоятельное обособленное подразделение обладает в совокупности следующими признаками (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- имеет отдельный баланс;</li> <li>- имеет расчетный счет;</li> <li>- начисляет выплаты физическим лицам.</li> </ul> <p>** В данном случае расчет по форме РСВ-1 ПФР обособленное подразделение заполняет и подает самостоятельно, отдельно от головной организации (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).</p>		

В отношении отдельных плательщиков взносов установлено специальное требование - представление расчетов по страховым взносам в электронной форме с **электронной цифровой подписью**. В том числе это касается подачи расчетов по **форме РСВ-1 ПФР (абз. 2 п. 1.1 порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР)**.

Обязаны представить отчетность в электронной форме страхователи, у которых за предшествующий год среднесписочная численность физических лиц, получающих вознаграждения, превысила 100 человек. Данное требование также распространяется на вновь созданные организации, в том числе возникшие в результате реорганизации (**ст. 61 Закона N 212-ФЗ**). С 2011 г. круг плательщиков страховых взносов, которые должны сдавать расчеты по страховым взносам в электронном виде, будет расширен за счет снижения лимита среднесписочной численности со 100 до 50 человек (**ч. 10 ст. 15, ч. 2 ст. 62 Закона N 212-ФЗ**).

Отметим, что по своему желанию плательщик взносов вправе подать расчет по **форме РСВ-1 ПФР** в электронном виде, даже если он не относится к указанным категориям плательщиков. **Формат** расчета, представляемого в электронном виде в органы ПФР, утвержден **распоряжением** Правления ПФР от 27 февраля 2010 г. N 55р.

Расчет по **форме РСВ-1 ПФР** является единой формой отчетности по пенсионным взносам, а также взносам на обязательное медицинское страхование. В нем отражаются:

- сведения о начисленных и уплаченных страховых взносах обоих видов, а также их расчет;
- расчет страховых взносов по пониженному тарифу в отношении отдельных работников, в том числе основания для применения пониженного страхового тарифа;
- сведения о состоянии задолженности (переплаты) по пенсионным взносам, образовавшейся по состоянию на конец 2010 г.

Полный состав расчета по форме РСВ-1 ПФР включает титульный лист и пять разделов (всего шесть листов). **Титульный лист, разделы 1 и 2** заполняют все плательщики страховых взносов. **Разделы 3 и 4** предназначены для страхователей, которые применяют пониженные тарифы по взносам с выплат в пользу отдельных сотрудников, а именно инвалидов I, II, и III группы и работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД (**п. 2 ч. 2 ст. 57, п. 4 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ**).

**Раздел 5** заполняется, если по состоянию на 31 декабря 2010 г. у организации имеется недоимка (переплата) по пенсионным взносам (**п. 1.4** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

Отметим, что страхователи должны подписывать и представлять расчет в полном объеме. Если какие-либо разделы (таблицы) не заполняются, в соответствующих графах проставляются прочерки (**абз. 3 п. 1.2** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

**Форма РСВ-1 ПФР** существенно отличается от прежней формы отчетности в ПФР как по структуре, так и по содержанию. Расчет по форме РСВ-1 ПФР следует заполнять в соответствии с рекомендуемым порядком, который разработал Пенсионный фонд РФ.

Общие требования, которые рекомендовано соблюдать страхователям при заполнении расчета по **форме РСВ-1 ПФР**, сформулированы в **разделе I** "Общие требования к заполнению Расчета" порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. Перечислим их.

1. В каждую строку и соответствующие ей графы надо вписывать только один показатель, а в случае его отсутствия - ставить прочерк (**абз. 2, 3 п. 1.2** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

2. Для исправления ошибок следует перечеркнуть неверную цифру, вписать правильную, поставить подпись под исправлением и указать его дату. Кроме того, исправления в расчете, который представляет организация, нужно заверить ее печатью (штампом - для иностранных организаций). Это предусмотрено в **абз. 4 п. 1.2** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. Нельзя исправлять ошибки с помощью корректирующего или иного подобного средства (**абз. 5 п. 1.2** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

3. Все денежные показатели в расчете по форме РСВ-1 ПФР отражаются в рублях. Значения менее 50 коп. отбрасываются, а значения 50 коп. и более округляются до полного рубля. Такое округление производится только после суммирования всех данных в целом по плательщику страховых взносов (**абз. 2 п. 1.2** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

4. После заполнения расчета проставляется сквозная нумерация заполненных страниц в поле "Стр." (**абз. 6 п. 1.2** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

5. В верхней части каждой заполняемой страницы расчета по **форме РСВ-1 ПФР** указывается регистрационный номер плательщика, который был присвоен ему в территориальном органе ПФР при постановке на учет (**п. 1.3** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

### **Порядок оформления титульного листа расчета по форме РСВ-1 ПФР**

Рекомендации по заполнению **титульного листа** изложены в **разделе II** "Заполнение титульной части Расчета" порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. На этом листе страхователь должен заполнить все поля, за исключением раздела "Заполняется работником ПФР".

**Титульный лист** состоит из одной страницы и предназначен для отражения следующих персональных данных страхователя.



Показатель	Что указывается			
"Регистрационный номер в ПФР"	Регистрационный номер, указанный в уведомлении, которое выдается страхователю при его регистрации в фонде. Данный номер указывается в верхней части каждой заполняемой страницы расчета			
"Регистрационный номер в ТФОМС"	Регистрационный номер, который указан в свидетельстве о регистрации страхователя в ТФОМС			
"Номер корректировки"	При представлении первичного расчета проставляется код 000. В случае представления корректирующего расчета код будет соответствовать номеру корректировки: 001, 002 и т.д.			
"Отчетный период (код)"	Указывается код, соответствующий отчетному периоду, за который представляется расчет: за квартал - 03, за полугодие - 06, за девять месяцев - 09, за год - 12			
"Календарный год"	Указывается год, за отчетный период которого представляется расчет			
"Наименование организации, обособленного подразделения/фамилия, имя, отчество физического лица"	Для российской организации		Для иностранной организации	Для индивидуального предпринимателя (адвоката, нотариуса, главы КФХ) или физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя
	Полное наименование организации (обособленного подразделения) в соответствии с учредительными документами (при наличии указывается латинская транскрипция)		Наименование отделения иностранной организации	Фамилия, имя и отчество согласно документу, удостоверяющему личность. Указываются полностью, без сокращений
"ИНН" и "КПП"	ИНН - идентификационный номер налогоплательщика; КПП - код причины постановки на учет			
	Для российской организации		Для иностранной организации	Для физического лица
	по месту нахождения организации	по месту нахождения	по месту нахождения отделения	по месту жительства

		обособлен ного подраздел ения		
	согласно свидетельст ву о постановке на учет в налоговом органе.	согласно уведомлен ию о постановке на учет в налоговом органе.	согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе (форма N 2401ИМД) или информационному письму об учете в налоговом органе отделения иностранной организации (форма N 2201И)	согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе.
Поле "ИНН" состоит из 12 ячеек, а ИНН организации - из 10 знаков. Поэтому в первых двух ячейках организациям рекомендуется проставить нули (п. 2.2 порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР)				
"ОГРН/ОГРНИП"	Для организации (ОГРН)		Для индивидуального предпринимателя (ОГРНИП)	
	согласно свидетельству о государственной регистрации юридического лица (форма N Р51001), или свидетельству о внесении записи в ЕГРЮЛ (форма N Р50003), или свидетельству о внесении записи в ЕГРЮЛ о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 г. (форма N Р57001)		согласно свидетельству о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма N Р61001), или свидетельству о внесении записи в ЕГРИП (форма N Р60004), или свидетельству о внесении в ЕГРИП записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 г. (форма N Р67001)	
	ОГРН организации состоит из 13 знаков, в то время как соответствующее поле имеет 15 ячеек. Поэтому в первых двух ячейках организациям рекомендовано проставить нули (п. 2.2 порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР)			

	Нотариусы, адвокаты, физические лица, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, в указанных графах проставляют прочерки	
"ОКАТО"	Наименование кода административного территориального образования по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления, утвержденному постановлением Госстандарта России от 31 июля 1995 г. N 413.	
"ОКВЭД"	Код основного вида деятельности, которым занимается налогоплательщик, в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1), утвержденным постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст.	
"ОКПО"	Код Общероссийского классификатора предприятий и организаций, который присвоен организации органами государственной статистики. Физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели) в этой строке ставят прочерк	
"ОКОПФ"	Код по Общероссийскому классификатору организационно-правовых форм, утвержденному постановлением Госстандарта России от 30 марта 1999 г. N 97. Например, общество с ограниченной ответственностью, код по ОКОПФ 65	
"ОКФС"	Код по Общероссийскому классификатору форм собственности ОК 027-99, утвержденному постановлением Госстандарта России от 30 марта 1999 г. N 97. Например, частная собственность, код по ОКФС 16	
"Адрес регистрации"	Для юридических лиц	Для физических лиц
	Юридический адрес в соответствии с российским классификатором адресов ФНС России	Адрес регистрации по месту жительства в соответствии с российским классификатором адресов ФНС России
	Если фактический адрес отличается от юридического, то указывается фактический адрес (п. 2.2 порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР)	
"Количество застрахованных лиц"	Указывается количество застрахованных лиц, за которых представляются сведения персонифицированного учета за отчетный период	
"Среднесписочная численность"	Указывается среднесписочная численность работников, которая рассчитывается в порядке, определяемом Федеральной службой государственной статистики на каждый год	
"Код тарифа"	Указывается код тарифа, который установлен для плательщика в целом, если в	

	течение отчетного периода применялся только один тариф (независимо от применения пониженных тарифов для выплат, отражаемых в разделе 3 расчета). В случае применения более одного тарифа в ячейках нужно проставить "00". Коды тарифа приведены в приложении к порядку заполнения формы РСВ-1 ПФР
"Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем расчете, подтверждаю"	Если расчет подписывает руководитель организации-плательщика, ставится "1", если представитель плательщика - "2". Если достоверность сведений подтверждает руководитель организации-плательщика, то надо указать его фамилию, имя и отчество полностью. Если достоверность подтверждает представитель плательщика - юридическое лицо, то указывается наименование такой организации, а также фамилия, имя и отчество уполномоченного физического лица. Если представителем является физическое лицо, то полностью указываются его фамилия, имя и отчество
"Подпись" "Дата" "М.П."	Подпись лица, подтверждающего достоверность и полноту сведений, указанных в расчете (руководителя организации-страхователя либо его представителя). Печать организации-страхователя (если уполномоченным представителем страхователя является юридическое лицо, проставляется печать этого юридического лица). Подпись плательщика (либо его представителя) и дата подписания проставляются также в конце каждой страницы расчета
"Документ, подтверждающий полномочия представителя"	Заполняется при подтверждении сведений расчета уполномоченным представителем страхователя. Указывается вид документа, подтверждающего его полномочия

Отметим, что порядок расчета среднесписочной численности работников изложен в Указаниях по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утвержденных Приказами Росстата от 12 ноября 2008 г. N 278, от **13 октября 2008 г. N 258, от 26 августа 2009 г. N 184**. Так, согласно **п. 80** указаний, утвержденных **Приказом** Росстата от 12 ноября 2008 г. N 278, средняя численность работников включает:

- среднесписочную численность работников;
- среднюю численность внешних совместителей;
- среднюю численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Чтобы определить, в каком виде представлять отчетность (в электронном либо бумажном), необходимо учитывать среднесписочную численность всех физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения (**п. 10 ст. 15** Закона N 212-ФЗ).

Также на **титульном листе** необходимо указать количество страниц, на которых представлен расчет, и количество листов подтверждающих документов (или их копий), приложенных к расчету.

### Порядок заполнения расчета по форме РСВ-1 ПФР

В разделе 1 отражаются суммы страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, начисленные и уплаченные за отчетный период - квартал, полугодие, 9 месяцев, год (**п. 2 ст. 10** Закона N 212-ФЗ). Это итоговые данные, которые получены путем суммирования соответствующих строк **раздела 2 и 3** расчета по форме РСВ-1 ПФР. Поэтому **раздел 1** заполняется после указанных разделов. Рекомендации по заполнению этого раздела содержатся в **разделе III** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР.

Рассмотрим особенности заполнения **раздела 1**. Так по **строке 100** указывается остаток страховых взносов, подлежащих уплате на начало расчетного периода (из **строки 150** расчета за предыдущий год). По **строке 110 раздела 1** отражаются суммы страховых взносов, начисленные с начала года нарастающим итогом. По **строкам 111-113 раздела 1** проставляются суммы страховых взносов, которые начислены за последние три месяца отчетного периода.

Показатели **строк 110-113 раздела 1** определяются следующим образом.

Графа	Что указывается
<b>Строка 110</b>	
3	гр. 3 стр. 241 + гр. 3 стр. 341 + гр. 3 стр. 391
4	гр. 3 стр. 242 + гр. 3 стр. 342 + гр. 3 стр. 392
5	гр. 3 стр. 243 + гр. 3 стр. 343 + гр. 3 стр. 393
6	гр. 3 стр. 244 + гр. 3 стр. 344 + гр. 3 стр. 394
<b>Строка 111</b>	
3	гр. 4 стр. 241 + гр. 4 стр. 341 + гр. 4 стр. 391
4	гр. 4 стр. 242 + гр. 4 стр. 342 + гр. 4 стр. 392
5	гр. 4 стр. 243 + гр. 4 стр. 343 + гр. 4 стр. 393
6	гр. 4 стр. 244 + гр. 4 стр. 344 + гр. 4 стр. 394
<b>Строка 112</b>	
3	гр. 5 стр. 241 + гр. 5 стр. 341 + гр. 5 стр. 391

4	гр. 5 стр. 242 + гр. 5 стр. 342 + гр. 5 стр. 392
5	гр. 5 стр. 243 + гр. 5 стр. 343 + гр. 5 стр. 393
6	гр. 5 стр. 244 + гр. 5 стр. 344 + гр. 5 стр. 394
<b>Строка 113</b>	
3	гр. 6 стр. 241 + гр. 6 стр. 341 + гр. 6 стр. 391
4	гр. 6 стр. 242 + гр. 6 стр. 342 + гр. 6 стр. 392
5	гр. 6 стр. 243 + гр. 6 стр. 343 + гр. 6 стр. 393
6	гр. 6 стр. 244 + гр. 6 стр. 344 + гр. 6 стр. 394

**Строка 114** является итоговой, и ее показатель равен сумме значений **строк 111-113**. При правильном заполнении расчета должно выполняться равенство: **стр. 110** расчета за текущий отчетный период = стр. 110 расчета за предыдущий отчетный период + **стр. 114** расчета за текущий отчетный период.

В **строке 120** отражаются суммы страховых взносов, доначисленные по актам проверок, в отношении которых в отчетном периоде вступили в силу решения о привлечении к ответственности.

**Строка 130** предназначена для отражения итоговой суммы страховых взносов, подлежащих уплате за отчетный период, и определяется следующим образом: **стр. 130 = стр. 100 + стр. 110 + стр. 120**.

В **строке 140** отражаются суммы страховых взносов, уплаченные с начала года нарастающим итогом до окончания отчетного периода. По **строкам 141-143** нужно указать суммы платежей по страховым взносам, которые плательщик перечислил в соответствующих месяцах отчетного периода.

Напомним, что страховые взносы организации должны уплатить не позднее 15-го числа после месяца, за который они начислены (**ч. 5 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). Поэтому, например, за I квартал (январь, февраль, март) по **строкам 141-143** отражаются суммы, которые уплачены в январе, феврале, марте. Суммы, перечисленные в апреле (за март), в расчете за I квартал необходимо отразить по **строке 150 раздела 1** как остаток страховых взносов, подлежащих уплате на конец отчетного периода.

**Строка 144** является итоговой, и ее показатель равен сумме значений **строк 141-143**. При правильном заполнении расчета должно выполняться равенство: **стр. 140** расчета за текущий отчетный период = стр. 140 расчета за предыдущий отчетный период + стр. 144 расчета за последние три месяца отчетного периода. При этом показатель строки 150 рассчитывается следующим образом: **стр. 150 = стр. 130 - стр. 140**.

Далее отметим, что **раздел 2** формы РСВ-1 ПФР содержит основной расчет страховых взносов с выплат в пользу физических лиц за отчетный период. Рекомендации по его заполнению даны в **разделе IV** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР.

По каждому примененному в отчетном периоде тарифу (в том числе пониженному) необходимо отдельно заполнить **раздел 2**. При этом не учитываются пониженные тарифы в отношении выплат, подлежащих отражению в **разделе 3** формы РСВ-1 ПФР. Прежде всего в разделе 2 следует заполнить код тарифа. Его можно узнать в справочнике кодов тарифов плательщиков страховых взносов (**приложение к порядку заполнения формы РСВ-1 ПФР**).

Строки таблицы раздела 2 заполняются на основании данных бухгалтерского учета. Показатели **графы 3** раздела 2 отражаются нарастающим итогом с начала года, а **граф 4-6** раздела 2 - за каждый из последних трех месяцев отчетного периода. При этом показатели расчета страховых взносов на ОПС указываются также в разрезе возрастных групп физических лиц:

- 1966 года рождения и старше;
- 1967 года рождения и моложе.

Ниже приведена информация о заполнении каждой строки **раздела 2**.

Строка	Что указывается
200	стр. 200 = стр. 201 + стр. 202
201	Выплаты в пользу физических лиц (в разрезе возрастных групп), являющиеся объектом обложения страховыми взносами в соответствии со ст. 7 Закона N 212-ФЗ
202	
210	стр. 210 = стр. 211 + стр. 212
211	Выплаты в пользу физических лиц (в разрезе возрастных групп), которые не подлежат обложению страховыми взносами согласно ч. 1, 2 ст. 9 Закона N 212-ФЗ
212	
214	Выплаты в пользу прокуроров, следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей (в разрезе возрастных групп) за минусом выплат указанным лицам, которые включены в строки 211 и 212. Сумма выплат в отношении каждого конкретного лица, исчисленная с начала года, не должна превышать предельную величину базы. При этом предельная величина базы установлена в размере 415 тыс. руб. и подлежит ежегодной индексации начиная с 2011 г. (ч. 4, 5 ст. 8, ч. 2 ст. 62 Закона N 212-ФЗ).
215	
216	стр. 216 = стр. 217 + стр. 218
217	Суммы выплат в отношении физического лица (в разрезе возрастных групп), которые превышают предельную величину облагаемой базы (415 тыс. руб.), установленную ст. 8 Закона N 212-ФЗ
218	
220	База для начисления страховых взносов на ОПС для лиц 1966 года рождения и старше: стр. 220 = стр. 201 - стр. 211 - стр. 214 - стр. 217
221	База для начисления страховых взносов на ОПС для лиц 1967 года рождения и моложе: стр. 221 = стр. 202 - стр. 212 - стр. 215 - стр. 218
230	База для начисления страховых взносов на ОМС: стр. 230 = стр. 200 - стр. 210 - стр. 216
241	Страховая часть начисленных страховых взносов на ОПС: стр. 241 = стр. 220 x тариф на страховую часть* + стр. 221 x тариф на страховую часть*
242	Накопительная часть начисленных страховых взносов на ОПС: стр. 242 = стр. 221 x тариф на накопительную часть*
243	Начисленные страховые взносы в ФФОМС: стр. 243 = стр. 230 x тариф**
244	Начисленные страховые взносы в ТФОМС: стр. 244 = стр. 230 x тариф**
* Тарифы на ОПС определяются с учетом возрастной группы на страховую и накопительную части пенсии (ст. 33 Закона N 167-ФЗ).	
** Тарифы для уплаты страховых взносов в ФФОМС и ТФОМС определены в ст. 12, 57, 58 Закона N 212-ФЗ.	

**Раздел 3** заполняют плательщики, которые применяют пониженные тарифы в отношении выплат в пользу:

- работников-инвалидов (I, II, III группы) (**строки 300-344 раздела 3**);
- работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД (**строки 350-394 раздела 3**).

В случае если страхователь к указанным плательщикам не относится, то заполнять **раздел 3** не нужно. Однако напомним, что расчет необходимо представить в полном объеме, при этом в пустых графах нужно проставить прочерки (**абз. 3 п. 1.2** порядка заполнения расчета по форме РСВ-1 ПФР).

Рекомендации по заполнению раздела 3 установлены в **разделе V** порядка



заполнения формы РСВ-1 ПФР. Показатели строк раздела 3 определяются в порядке, аналогичном для раздела 2. Строки 300-344 раздела 3 заполняются в отношении инвалидов I, II и III группы. Если тарифы, применяемые в отношении сотрудников-инвалидов и в целом по плательщику, совпадают, **строки 300-344** заполнять не нужно. В этом случае все выплаты отражаются в **разделе 2**.

По **строкам 350-394 раздела 3** отражаются выплаты в пользу работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД. При этом данные строки заполняются только в том случае, если плательщик наряду с деятельностью, облагаемой ЕНВД, осуществляет иную деятельность. Плательщики, которые осуществляют только "вмененную" деятельность, все выплаты в пользу физических лиц отражают в **разделе 2**, а **раздел 3** они не заполняют.

**Раздел 4** состоит из двух таблиц - **4.1** и **4.2**, в которых отражается информация в отношении:

- застрахованных лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы;
- общественных организаций инвалидов;
- организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля их зарплаты в фонде оплаты труда равна не менее 25%.

Рекомендации по заполнению **раздела 4** приведены в **разделе VI** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. **Таблица 4.1** предназначена для отражения сведений, необходимых для применения пониженного тарифа в соответствии с **п. 2 ч. 2 ст. 57, п. 4 ч. 1 ст. 58** Закона N 212-ФЗ. Данная таблица заполняется плательщиками страховых взносов в отношении выплат в пользу работников-инвалидов. При этом если соответствующие тарифы совпадают с общими тарифами, установленными для плательщика в целом, таблица 4.1 не заполняется.

Количество заполненных строк **таблицы 4.1** раздела 4 должно соответствовать количеству физических лиц - инвалидов, которым были начислены выплаты в течение отчетного периода.

**Таблица 4.2** раздела 4 заполняется общественными организациями инвалидов или организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов. Иные страхователи данную таблицу не заполняют. Ниже приведена информация о строках таблицы 4.2.

Строка	Что указывается
Для общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов)	
421	Общая численность членов организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода*
422	Численность инвалидов и их законных представителей из числа членов общественной организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода*
423	(стр. 422 / стр. 421) x 100
Для организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов	
424	Среднесписочная численность работников организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода*
425	Среднесписочная численность инвалидов, работающих в данной организации, нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода*

426	(стр. 425 / стр. 424) x 100
427	Фонд оплаты труда в целом по организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода
428	Заработная плата инвалидов, работающих в организации, нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода
429	(стр. 428 / стр. 427) x 100
* Данные сведения должны быть документально подтверждены. Порядок расчета среднесписочной численности работников изложен в указаниях по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утвержденных Приказами Росстата от 12 ноября 2008 N 278, от 13 октября 2008 г. N 258, от 26 августа 2009 г. N 184.	

Раздел 5 формы РСВ-1 ПФР заполняется только теми страхователями, у которых по состоянию на конец года имеется задолженность или переплата по страховым взносам на ОПС. Если задолженность (переплата) на конец года отсутствует, в **графах 3 и 4** раздела 5 следует проставить прочерки.

Рекомендации по заполнению раздела 5 приведены в **разделе VII** порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. По **строке 510** отражается остаток суммы задолженности (переплаты) по страховым взносам на ОПС на 1 января расчетного периода.

В **строке 520** следует отразить сумму страховых взносов, которую страхователь уплатил в счет погашения задолженности, указанной в **строке 510**. Данная сумма отражается нарастающим итогом с начала года. Если по итогам года у компании нет задолженности, а, наоборот, имеется переплата, то в строке 520 необходимо поставить прочерк. По строкам 510 и **530** сумму переплаты нужно указать со знаком "-".

В строке 530 отражается остаток задолженности (переплаты) по взносам на ОПС на конец отчетного периода следующим образом: **стр. 530 = стр. 510 - стр. 520**. При представлении расчета за периоды, начиная с 2011 г. должно выполняться равенство: стр. 510 расчета за отчетный период = стр. 530 расчета за предыдущий год.

#### **Отчетность по страховым взносам организаций и предпринимателей плательщиков ЕНВД и применяющих УСН или ЕСХН**

В 2010 г. для организаций и индивидуальных предпринимателей, которые применяют специальные налоговые режимы - ЕСХН, УСН, ЕНВД, сохранялись льготные условия по уплате страховых взносов. С 2011 года "спецрежимники" облагаются страховыми взносами по полной программе.

Организации и предприниматели, которые платят ЕНВД, применяют УСН или ЕСХН, представляют следующую отчетность (**ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**):

- расчет по **форме РСВ-1 ПФР** - в территориальное отделение ПФР по месту своего учета. Данная форма расчета применяется по страховым взносам на ОПС и ОМС и утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н. При этом в той части расчета, которая касается страховых взносов на ОМС, показатели будут отсутствовать;

- расчет по **форме-4 ФСС РФ** - в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего учета. Эта форма утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. были N 871н. В данном расчете сведения о страховых взносах по нетрудоспособности и материнству в 2010 г. у "спецрежимников" будут отсутствовать. Однако в расчете необходимо отражать данные о выплате

страхового обеспечения (пособий) работникам, а также сведения по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, от уплаты которых "спецрежимники" не освобождены. Поэтому подача такого расчета для них обязательна.

Полагаем, что сказанное можно отнести и к другим плательщикам страховых взносов, для которых в 2010 г. были установлены пониженные тарифы. В заключение напомним, что предприниматели, которые привлекают наемный труд, помимо страховых взносов с выплат работникам (о чем шла речь в данном разделе) обязаны уплачивать также взносы за себя (**ч. 1 ст. 5, ст. 14 Закона N 212-ФЗ**). В отношении таких взносов предприниматели подают отдельный расчет.

### **Отчетность по страховым взносам индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов**

Предприниматели, адвокаты и нотариусы в отношении страховых взносов, которые они уплачивают за себя, обязаны представлять отчетность в территориальный орган ПФР по месту своего учета. Отчетность подается по исчисленным пенсионным взносам и взносам на ОМС в форме единого расчета (**ч. 5 ст. 16 Закона N 212-ФЗ**). Форма расчета по начисленным и уплаченным пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС (**форма РСВ-2 ПФР**) утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 N 895н. **Порядок** заполнения формы РСВ-2 ПФР разработал ПФР. Он носит рекомендательный характер и размещен на сайте ПФР ([www.pfrf.ru](http://www.pfrf.ru)) в разделе "Работодателям". Также расчет по начисленным и уплаченным пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС можно представлять в электронном виде. **Формат** расчета, представляемого в органы ПФР в электронном виде, утвержден **распоряжением** Правления ПФР от 27 февраля 2010 г. N 55р. При этом отчетность в ФСС РФ по общему правилу такие лица не представляют. Дело в том, что они не уплачивают взносы по нетрудоспособности и материнству в бюджет ФСС РФ.

Представлять отчеты (расчеты) в ФСС РФ нужно, только если предприниматель, адвокат или нотариус добровольно вступили в отношения по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивают страховые взносы (**ч. 3, 4 ст. 2 Закона N 255-ФЗ, п. 11 правил** уплаты страховых взносов лицами, добровольно вступившими в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, утвержденных **постановлением** Правительства РФ от 2 октября 2009 г. N 790).

**Форма** отчета (расчета) по "добровольным" взносам по нетрудоспособности и материнству (форма 4а-ФСС РФ), а также порядок и сроки его представления утверждены **Приказом** Минздравсоцразвития России от 26 октября 2009 г. N 847н. Такой отчет нужно представлять в территориальный орган ФСС РФ по месту регистрации предпринимателя, адвоката или нотариуса в качестве страхователя. Срок его подачи - не позднее 15 января года, следующего за отчетным (**п. 4 приложения N 2 к Приказу** Минздравсоцразвития России от 26 октября 2009 г. N 847н).

В том случае, когда предприниматель, адвокат или частный нотариус используют наемный труд, помимо указанных расчетов необходимо представлять расчеты по страховым взносам с выплат в пользу физических лиц (**ч. 1, 3 ст. 5, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). Такие расчеты нужно подавать как в территориальные органы ПФР, так и в территориальные подразделения ФСС РФ.

Рассмотрим пример. У частного нотариуса работают два секретаря. Нотариус

платит страховые взносы за себя, а также является плательщиком взносов с выплат сотрудникам, поэтому он обязан подавать расчеты:

- в территориальное отделение ПФР - по пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС за себя;
- в территориальное отделение ПФР - по пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС с выплат своим сотрудникам;
- в территориальное отделение ФСС РФ - по взносам по нетрудоспособности и материнству с выплат работникам.

При этом установлены разные сроки и периодичность представления таких расчетов. Расчеты по страховым взносам с выплат сотрудникам нотариус будет подавать ежеквартально (**ч. 1, 3 ст. 5, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). А расчеты по взносам за себя - после окончания календарного года (**ч. 5 ст. 16 Закона N 212-ФЗ**).

Таким образом, индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы в отношении страховых взносов, которые они уплачивают за себя, представляют расчет только по истечении расчетного периода - календарного года. Подать его необходимо в территориальное отделение ПФР по месту учета до 1 марта года, следующего за истекшим (**ч. 5 ст. 16 Закона N 212-ФЗ**). В результате расчет по страховым взносам за 2010 г. предприниматели, адвокаты и нотариусы должны представить в свое территориальное отделение ПФР до 1 марта 2011 г.

Если предприниматель (адвокат, нотариус) использует наемный труд, то он дополнительно подает расчеты по страховым взносам с выплат работникам как работодатель. Такие расчеты нужно представлять в органы ПФР и ФСС РФ ежеквартально в порядке, который установлен **ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**. Так, расчеты по страховым взносам на ОПС и ОМС подаются в территориальное отделение ПФР в срок до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом (**п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**). Расчеты по взносам по нетрудоспособности и материнству нужно подать в территориальное отделение ФСС РФ до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом (**п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**).

Отметим, что при прекращении (приостановлении) деятельности предпринимателем (адвокатом, нотариусом) особенность представления отчетности заключается в том, что самозанятые лица должны досрочно подать в органы ПФР расчеты по страховым взносам за себя. Более подробная информация о сроках подачи расчета приведена в таблице.

Основание для досрочной подачи расчета по страховым взносам	Сроки подачи расчета по страховым взносам
Прекращение предпринимателем своей деятельности до конца календарного года	До дня обращения в регистрирующий орган с заявлением о прекращении предпринимательской деятельности ( <b>ч. 6 ст. 16 Закона N 212-ФЗ</b> )
Прекращение либо приостановление статуса адвоката	В течение 12 рабочих дней со дня принятия уполномоченным органом решения о прекращении или приостановлении статуса адвоката ( <b>ч. 7 ст. 16 Закона N 212-ФЗ</b> )
Прекращение полномочий частнопрактикующего нотариуса	В течение 12 рабочих дней со дня принятия уполномоченным органом решения о прекращении полномочий нотариуса ( <b>ч. 7 ст. 16 Закона N 212-ФЗ</b> )

Напомним, что срок исчисляется в рабочих днях, если он не установлен в календарных днях (**ч. 6 ст. 4 Закона N 212-ФЗ**). При этом отсчитывать его в данном

случае нужно начиная со дня, следующего после даты принятия уполномоченным органом решения о прекращении профессиональной деятельности (**ч. 2 ст. 4 Закона N 212-ФЗ**).

Подчеркнем, что при прекращении (приостановлении) деятельности самозанятые лица в расчете отражают страховые взносы, исчисленные с начала расчетного периода до дня прекращения (приостановления) деятельности включительно. Если по расчету выявлена сумма взносов к доплате, то ее необходимо перечислить не позднее 15 календарных дней со дня подачи расчета (**ч. 8 ст. 16 Закона N 212-ФЗ**). При этом указанный срок исчисляется со дня, следующего после даты представления расчета в территориальное отделение ПФР (**ч. 2 ст. 4 Закона N 212-ФЗ**).

### **Особенности представления отчетности по страховым взносам**

Если у компании есть одно или несколько обособленных подразделений, то при подаче отчетности в органы ПФР и ФСС РФ нужно определить:

- кто должен подавать расчеты по страховым взносам с выплат работникам этих подразделений: головная организация или непосредственно само обособленное подразделение;
- в какое территориальное отделение ПФР и ФСС РФ следует подавать расчеты.

Ответы на эти вопросы зависят от степени самостоятельности обособленного подразделения. Например, если обособленное подразделение самостоятельно уплачивает страховые взносы. В частности, так происходит, если обособленное подразделение (**ч. 11, 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**):

- имеет отдельный баланс;
- имеет расчетный счет;
- само начисляет выплаты и иные вознаграждения физическим лицам;
- расположено на территории Российской Федерации.

В таких случаях обособленное подразделение подает расчеты по страховым взносам самостоятельно. Отметим, что в отношении обособленных подразделений крупнейших налогоплательщиков в такой ситуации никаких исключений не предусмотрено. То есть расчеты по страховым взносам они тоже должны представлять по месту своего нахождения.

Напомним, что в отношении представления налоговой отчетности действует иное правило. Так, крупнейшие налогоплательщики сдают налоговые декларации и расчеты по налогам, в том числе и по обособленным подразделениям, в налоговую инспекцию по месту своего учета в качестве крупнейших (**абз. 4 п. 3 ст. 80 НК РФ**).

Если же головная компания при наличии обособленного подразделения рассчитывает страховые взносы по организации в целом. Это возможно в двух случаях:

- 1) обособленное подразделение не обладает хотя бы одним признаком самостоятельности, т.е. не имеет отдельного баланса, или не имеет расчетного счета, или не начисляет выплаты физическим лицам (**ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**);
- 2) обособленное подразделение обладает признаками самостоятельности, но расположено за пределами территории Российской Федерации (**ч. 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**).

В таких случаях головная организация представляет расчеты по своим обособленным подразделениям в органы ПФР и ФСС РФ по месту своего нахождения. Это следует из **ч. 9, 11, 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ**.

Далее отметим, что если организация или индивидуальный предприниматель

прекращают свою деятельность до окончания календарного года, то сдавать отчетность нужно в порядке, который определен **ч. 15 ст. 15** Закона N 212-ФЗ. Сначала необходимо заполнить и представить расчеты по исчисленным и уплаченным страховым взносам. Причем это нужно сделать до того, как компания (предприниматель) подаст в регистрирующий орган заявление о ликвидации или прекращении деятельности.

Расчеты составляются за период с начала года по день подачи расчета в орган контроля включительно. Представить расчеты компания (предприниматель) должны в органы контроля по месту своего учета:

- по **форме РСВ-1 ПФР** - в территориальное отделение ПФР. В ней отражаются сведения об исчислении и уплате пенсионных взносов и страховых взносов на ОМС;

- по **форме 4-ФСС РФ** - в территориальное подразделение ФСС РФ. Данная форма предназначена для отчетности по взносам по нетрудоспособности и материнству, а также по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний и выплате страхового обеспечения (пособий).

По общему правилу расчетный период исчисляется с начала календарного года (**ч. 1 ст. 10** Закона N 212-ФЗ). Но если организация создана после начала календарного года, то для нее расчетный период начинается со дня ее создания (**ч. 5 ст. 10** Закона N 212-ФЗ). В отношении предпринимателей, которые начинают деятельность после начала календарного года, Закон N 212-ФЗ не устанавливает специальных правил определения расчетного периода. Однако полагаем, что для них расчетный период начинается аналогичным образом - со дня регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей.

После подачи отчетности нужно доплатить разницу между исчисленными на основе расчета платежами и страховыми взносами, уплаченными ранее. Если, конечно, выявленная разница будет положительной. Полученную сумму надо перечислить в бюджет соответствующего фонда в течение 15 календарных дней после подачи расчета (**ч. 15 ст. 15** Закона N 212-ФЗ). Если же страховых взносов компания (предприниматель) уплатили больше, чем получилось по расчету, то переплату можно вернуть в порядке **ст. 26** Закона N 212-ФЗ.

Также подчеркнем, что уточненный расчет по страховым взносам представляется, если в первоначально поданном расчете компания (предприниматель) не отразили какие-либо сведения (или отразили не в полном объеме), обнаружили в нем ошибки или указали недостоверную информацию. Заметим, что порядок подачи уточненного расчета по страховым взносам в целом аналогичен правилам исправления ошибок в налоговых декларациях (**ст. 81** НК РФ). Обязанность представления уточненного расчета зависит от того, какие последствия повлекли ошибки.

1. Если ошибка в ранее поданном расчете привела к занижению суммы страховых взносов к уплате, компания (предприниматель) обязаны представить уточненный расчет (**ч. 1 ст. 17** Закона N 212-ФЗ). Кроме того, компания (предприниматель) должны доплатить недостающую сумму страховых взносов, а также пени с такой суммы в бюджет соответствующего внебюджетного фонда. При этом компания (предприниматель) могут избежать предусмотренную **ст. 47** Закона N 212-ФЗ ответственность за неуплату (неполную уплату) страховых взносов, но для этого необходимо соблюсти определенные условия (см. в таблице).

Момент представления уточненного расчета	Случаи освобождения от ответственности
Уточненный расчет представлен до	В любом случае, так как срок представления отчетности еще не наступил, а первоначальный расчет считается поданным

истечения срока подачи первоначального расчета	в день представления уточненного (ч. 3 ст. 17 Закона N 212-ФЗ)
Уточненный расчет представлен после истечения срока подачи первоначального расчета и срока уплаты страховых взносов	<p>1. Если уточненный расчет подан до того, как компания (предприниматель) узнали об обнаружении ошибок органом контроля, либо о назначении выездной проверки, а недоимка и пени уплачены до момента представления уточненного расчета (п. 1 ч. 4 ст. 17 Закона N 212-ФЗ).</p> <p>2. Если уточненный расчет подан после проведения выездной проверки, по результатам которой не были обнаружены ошибки и искажения сведений (п. 2 ч. 4 ст. 17 Закона N 212-ФЗ)</p>

2. Если компания (предприниматель) нашли в расчете ошибки, но они не привели к занижению суммы страховых взносов, то представление уточненного расчета является их правом, а не обязанностью. То есть компания или предприниматель сами могут решить, подавать его или нет. При этом даже если они подали уточненный расчет после установленного срока, то он считается представленным без нарушения срока (**ч. 2 ст. 17** Закона N 212-ФЗ).

В любом случае в уточненном расчете надо указать правильные суммы страховых взносов, исчисленные с учетом дополнений и изменений (а не разницу между правильно исчисленными страховыми взносами и страховыми взносами, отраженными с искажениями в ранее поданном расчете). Уточненный расчет представляется по форме, действовавшей в том расчетном периоде, за который производится перерасчет страховых взносов, на это указывает **ч. 5 ст. 17** Закона N 212-ФЗ.

Следует отметить, что ответственность за непредставление расчета по страховым взносам в установленный срок предусмотрена **ст. 46** Закона N 212-ФЗ. Основания для привлечения к ответственности и соответствующие санкции приведены в таблице.

Основание для привлечения к ответственности	Ответственность
Страхователь представил расчет с опозданием не более чем на 180 календарных дней	Штраф в размере 5% суммы страховых взносов, которые подлежат уплате (доплате) на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления. При этом штраф не может быть меньше 100 руб. и больше 30% суммы страховых взносов (ч. 1 ст. 46 Закона N 212-ФЗ)
Страхователь представил расчет с опозданием более чем на 180 календарных дней	Штраф в размере 30% суммы страховых взносов, которые подлежат уплате (доплате) на основе этого расчета, + 10% указанной суммы взносов за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го календарного дня. При этом штраф не может быть меньше 1 000 руб. (ч. 2 ст. 46 Закона N 212-ФЗ)

Подчеркнем, что органы контроля могут взыскать минимальный штраф (1 тыс. руб.) и за несвоевременное представление "нулевого" расчета. Напомним, что ранее суды отказывали во взыскании штрафа за несвоевременное представление "нулевой" **декларации** по ЕСН, так как в п. 2 ст. 119 НК РФ минимальный размер штрафа не установлен.

Также за непредставление в установленный срок расчета по страховым



вносам должностные лица организации привлекаются к административной ответственности в соответствии с **ч. 2 ст. 15.33 КоАП РФ** в виде штрафа в размере от 300 до 500 руб.

### **Обязанность по представлению индивидуальных сведений о сотрудниках в Пенсионный фонд РФ (персонифицированный отчет)**

Индивидуальные сведения о сотрудниках (персонифицированный отчет) в Пенсионный фонд РФ обязаны представлять:

- организации (в т.ч. иностранные, осуществляющие деятельность в России) и их обособленные подразделения;
- предприниматели (адвокаты, частные детективы, частные нотариусы).

Они должны отчитываться перед Пенсионным фондом РФ в отношении всех своих сотрудников при выполнении следующих условий:

- сотрудники приняты на работу на основании трудового (гражданско-правового) договора;
- на вознаграждения, выплачиваемые сотруднику по трудовому (гражданско-правовому) договору, начисляются пенсионные взносы. Это следует из **статьи 1, пункта 1 статьи 8 и статьи 15 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ**.

Отметим, что предприниматель должен представлять персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ, если он не привлекает к работе сотрудников (ни по трудовому, ни по гражданско-правовому договору). Так как обязанность представлять персонифицированный отчет распространяется как на страхователей (нанимающих сотрудников), так и на граждан, самостоятельно уплачивающих страховые взносы (**п. 1 ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ**). Поэтому предприниматель, не привлекающий к работе наемных сотрудников, обязан представить в отделение Пенсионного фонда РФ по месту своей регистрации персонифицированный отчет в отношении самого себя (**п. 5 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ**).

Вместе с тем в отношении срока представления таких сведений четких правил в законодательстве нет. В **Зако́не** от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ такой срок установлен только для страхователей (нанимающих сотрудников), а именно: по итогам полугодия - не позднее 1 августа 2010 года и по итогам года - не позднее 1 февраля 2011 года. Об этом сказано в **части 12 статьи 37 Закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ**. При этом в **пункте 38 инструкции, утвержденной постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318**, указано, что предприниматели должны представлять в отделение Пенсионного фонда РФ сведения об уплаченных ими за себя страховых взносах за расчетный период ежегодно до 1 марта. Некоторые арбитражные суды считают, что именно этим сроком должны руководствоваться предприниматели, не привлекающие к работе сотрудников (постановления ФАС Северо-Западного округа от 11 июля 2008 г. N A56-408/2008, Поволжского округа от 12 февраля 2008 г. N A65-18924/2007-CA2-34, Волго-Вятского округа от 5 февраля 2008 г. N A11-4623/2007-K2-21/296). Но есть противоположная точка зрения, также поддерживаемая арбитражными судами. Поскольку указанный срок не установлен в Законе от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, можно считать, что в законодательстве он отсутствует (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 июня 2008 г. N A69-974/08-2-Ф02-2968/08 и от 3 июля 2008 г. N A69-887/08-2-Ф02-2889/08, Уральского округа от 12 января 2006 г. N Ф09-6025/05-С7).

Также должна организация сдавать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ за отчетный период, в котором она не вела свою деятельность. Если даже единственный сотрудник организации - директор -

находился в отпуске без сохранения зарплаты. Ведь организации обязаны представлять в Пенсионный фонд РФ сведения по всем сотрудникам, работающим у них по трудовому (гражданско-правовому) договору (**п. 1 ст. 8, п. 2 ст. 11** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). С сотрудниками, которые находятся в отпуске без сохранения зарплаты, трудовые отношения фактически продолжают (трудовой договор не прекращен). Такие сотрудники продолжают числиться в штате организации (**ст. 56, ст. 77, ст. 128** ТК РФ). Поэтому индивидуальные сведения о них также нужно представить в Пенсионный фонд РФ в общем порядке.

Таким образом, то, что сотрудник в отчетном периоде находился в отпуске без сохранения зарплаты, не влияет на обязанность сдать персонифицированный отчет. Для отражения факта отпуска в формах отчета предусмотрены специальные графы (**форма СЗВ-4-2**).

Подчеркнем, что организация должна сдавать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ и в отношении сотрудника, являющегося пенсионером. Ведь организации обязаны отчитываться перед Пенсионным фондом РФ в отношении всех своих сотрудников при выполнении следующих условий: сотрудники приняты на работу на основании трудового (гражданско-правового) договора и на вознаграждения, выплачиваемые сотруднику по трудовому (гражданско-правовому) договору, начисляются пенсионные взносы. При этом статус сотрудника (пенсионер, предприниматель и т.д.) значения не имеет. Это следует из **статьи 1, пункта 1 статьи 8 и статьи 15** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ. В отношении сотрудника-пенсионера эти условия соблюдаются (**ст. 7** Закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ). Следовательно, организация должна представлять в Пенсионный фонд РФ индивидуальные сведения и по такому сотруднику.

Также организация должна сдавать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ в отношении сотрудника, являющегося предпринимателем. В результате организация должна отчитываться перед Пенсионным фондом РФ и за работающего в ней предпринимателя (в части доходов, выплаченных ему по трудовому или гражданско-правовому договору). А сами предприниматели обязаны представлять в Пенсионный фонд РФ индивидуальные сведения в отношении не только своих сотрудников, но и самих себя (**п. 1 ст. 8** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

В целом индивидуальные сведения по сотрудникам нужно представить в территориальное отделение Пенсионного фонда РФ по месту регистрации организации (предпринимателя) (**п. 1 ст. 11** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). Если же страхователь (организация или предприниматель) не представит индивидуальные сведения о сотрудниках в Пенсионный фонд РФ, ему грозит штраф в размере 10% от суммы пенсионных взносов, причитающихся к уплате за отчетный год (**ч. 3 ст. 17** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

#### **Перечень документов для подачи в Пенсионный фонд РФ в составе персонифицированного отчета**

Страхователи (организации и предприниматели) в целях персонифицированного учета подают в Пенсионный фонд РФ индивидуальные сведения в отношении своих сотрудников по **формам**, утвержденным **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п. Порядок их представления в Пенсионный фонд РФ прописан в **инструкции**, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

В 2010 году отчетными периодами для представления отчетности страхователями (организациями и предпринимателями) признавались полугодие и

календарный год. По итогам отчетных периодов отчетность нужно было подать:

- за полугодие - не позднее 1 августа 2011 года;
- за год - не позднее 1 февраля 2012 года (**ч. 12 ст. 37** Закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ).

При представлении отчетности организации (предприниматели) заполняют следующие формы:

- **N СЗВ-4-1** - "Индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование застрахованного лица";
- **N СЗВ-4-2** - "Индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование застрахованного лица (списочная форма)";
- **N АДВ-11** - "Ведомость уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование";
- **N АДВ-6-1** - "Опись документов, передаваемых страхователем в ПФР".

Указанные документы организация должна представить в Пенсионный фонд РФ не только в составе персонифицированного отчета за отчетные периоды, но также в случае своей ликвидации или реорганизации. То же самое касается и предпринимателя, прекращающего свою деятельность. Об этом сказано в **пункте 3 статьи 11** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

**Форма N СЗВ-4-1** - индивидуальная. Ее необходимо заполнить только по тем сотрудникам, у которых в течение отчетного периода имели место условия для досрочного назначения пенсии. К ним относится время работы:

- в особых территориальных условиях;
- в особых условиях труда;
- в других условиях, необходимых для досрочного назначения пенсии.

Эту форму заполняют также по сотрудникам, у которых в течение отчетного периода имели место особые периоды работы, влияющие на начисление страхового стажа (например, работа осужденных в период отбывания ими наказания в виде лишения свободы или отпуск по уходу за ребенком). Отдельные виды таких периодов перечислены в классификаторах **"Исчисляемый трудовой стаж: основание..."** и **"исчисляемый трудовой стаж: дополнительные сведения..."** приложения 1 к инструкции, утвержденной **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Списочная **форма N СЗВ-4-2** представляется по всем сотрудникам, у которых в отчетный период отсутствовали условия (периоды работы) для досрочного назначения пенсии. Такие выводы следуют из **пункта 43** инструкции, утвержденной **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Необходимые для персонифицированного отчета сведения об уплачиваемых страховых взносах организация (предприниматель) вносит на основании данных бухучета. Сведения о страховом стаже - на основании приказов и других документов по учету кадров. Об этом сказано в **пункте 1 статьи 11** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ и **пункте 27** Инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

В качестве наглядного примера оформления документов индивидуального (персонифицированного) учета можно использовать образцы документов, приведенные в **приложении 2** к инструкции, утвержденной **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Возникает вопрос, какие документы в составе персонифицированного отчета должен представить в Пенсионный фонд РФ предприниматель, если он не привлекает к работе сотрудников (ни по трудовому, ни по гражданско-правовому договору) и не ведет предпринимательской деятельности.

Предприниматель обязан отчитываться в Пенсионный фонд РФ не только в

отношении своих сотрудников, но и за себя (**ст. 1, 8** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). В последнем случае он должен представить сведения не как страхователь, а как физическое лицо, самостоятельно уплачивающее пенсионные взносы. Данные сведения должны содержать:

- страховой номер индивидуального лицевого счета;
- фамилию, имя, отчество;
- сумму уплаченных взносов обязательного пенсионного страхования;
- другую информацию, необходимую для правильного начисления трудовой пенсии (**п. 5 ст. 11** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

К указанным сведениям предприниматель в подтверждение уплаты пенсионных взносов должен приложить копию платежного поручения на уплату пенсионных взносов (**п. 6 ст. 11** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Специальных форм для подачи в Пенсионный фонд РФ сведений физическими лицами, самостоятельно уплачивающими пенсионные взносы, законодательством не установлено. Поэтому предприниматель может их представить в произвольной форме. В то же время некоторые отделения Пенсионного фонда РФ рекомендуют использовать **форму N АДВ-11** - "Ведомость уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование". А некоторые суды их поддерживают в этом (**постановление** ФАС Уральского округа от 16 апреля 2008 г. N Ф09-2469/08-С1).

Отсутствие предпринимательской деятельности не исключает обязанности предпринимателя ежегодно отчитываться в Пенсионный фонд РФ (**абз. 5 ст. 1** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, **абз. 5 п. 2** и **п. 38** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318).

Далее отметим, что если документы персонифицированного учета в Пенсионный фонд РФ представляет организация, то ее руководитель (назначенный руководителем сотрудник) должен их все заверить своей подписью и печатью организации. Если индивидуальные сведения подает предприниматель, он должен проставить на документах свою подпись. Об этом сказано в **пункте 33** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318, и **решении** Верховного суда РФ от 22 июля 2008 г. N ГКПИ08-1497.

Общий и детальный порядок оформления документов персонифицированного учета, порядок формирования их в комплекты (пачки) в зависимости от способа их подачи в Пенсионный фонд РФ содержится в **инструкции**, утвержденной **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Прежде чем передать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ, страхователь (организация или предприниматель) должен сгруппировать составляющие этот отчет документы в пачки. Каждая - размером не более 200 документов. Причем, если в состав пачки входят документы по форме N СЗВ-4-2, необходимо следить, чтобы количество сотрудников, указанных в этой форме, а также представленных в общем в пачке не превышало 200 человек. Порядок нумерации (заполнения **реквизита** "N п./п.") в форме N СЗВ-4-2 - сквозной в пределах пачки.

В пачку включаются документы, составленные только по одной форме. Кроме того, в отношении **форм N СЗВ-4-1** и **N СЗВ-4-2** установлены дополнительные ограничения. Они группируются в отдельные пачки, если содержат:

- сведения о сотрудниках, выходящих на пенсию;
- корректирующие сведения;
- отменяющие сведения;
- сведения о сотрудниках, выходящих на пенсию, и одновременно корректирующие сведения в отношении этих сотрудников;
- сведения о сотрудниках, выходящих на пенсию, и одновременно

отменяющие сведения в отношении этих сотрудников;

- сведения о сотрудниках, работающих в разных территориальных условиях;
- сведения о сотрудниках, входящих в различные категории застрахованных лиц.

К каждой пачке документов необходимо приложить опись (**форма N АДВ-6-1**). Такие правила формирования пачек указаны в **пунктах 6, 7 и 11** инструкции, утвержденной **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п. Порядок оформления пачек разъяснен в **пункте 12** инструкции, утвержденной постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Некоторые отделения Пенсионного фонда РФ требуют представить вместе с пачками документов персонифицированного учета пояснительную записку. Ее можно составить в произвольной форме или по форме, рекомендованной территориальным отделением Пенсионного фонда РФ.

До представления в Пенсионный фонд РФ индивидуальных сведений по сотрудникам организация (предприниматель) должна также сделать копии этих документов и хранить их у себя по правилам, аналогичным правилам хранения бухгалтерских документов (**п. 3 ст. 8** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

В случае обнаружения ошибок в документах, которые уже были переданы в Пенсионный фонд РФ, страхователь (организация или предприниматель) должен в течение двух недель представить исправленные документы (**п. 29** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318).

Если Пенсионный фонд РФ обнаружит несоответствие сведений в представленных документах (по результатам проверки), он должен уведомить об этом организацию (предпринимателя). В течение двух недель после получения такого уведомления необходимо устранить расхождения и представить в пенсионное ведомство уточненные данные. Иначе Пенсионный фонд РФ произведет корректировку сведений самостоятельно, сообщив позднее о своем решении организации (предпринимателю) и назначит соответствующий штраф. Такой порядок следует из **статей 16, 17** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, а также **пунктов 35 и 36** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

За несдачу документов персонифицированного учета в Пенсионный фонд РФ организации (предпринимателю) грозит штраф в размере 10% от суммы пенсионных взносов, причитающихся к уплате за отчетный год. Такой же штраф ожидает организацию (предпринимателя) за подачу в Пенсионный фонд РФ неполного и (или) недостоверного персонифицированного отчета. Взыскание штрафа производится в судебном порядке. Об этом сказано в **части 3 статьи 17** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

При этом спорным является вопрос о порядке привлечения к ответственности организации (предпринимателя) за непредставление (неполное или недостоверное представление) персонифицированного отчета. Такая процедура законодательством не установлена. Арбитражные суды придерживаются позиции, согласно которой данный порядок аналогичен порядку разрешения споров, установленному **Налоговым кодексом** РФ для налоговых правонарушений (постановления ФАС Уральского округа от 1 апреля 2008 г. N **Ф09-2032/08-С1**, от 10 сентября 2007 г. N **Ф09-7278/07-С1**, от 28 мая 2007 г. N **Ф09-3952/07-С1**, Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2007 г. N **А74-2270/06-Ф02-505/07-С1**, Поволжского округа от 6 февраля 2007 г. N **А65-21980/2006-СА1-29**).

Также возможны споры с пенсионным ведомством по вопросу определения суммы штрафа в случае непредставления (неполного или недостоверного представления) сведений в отношении не всех сотрудников, а только их части

(одного или нескольких сотрудников). При их разрешении арбитражные суды, часто ссылаясь на **пункт 16** информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 августа 2004 г. N 79, придерживаются следующей позиции. Сумму штрафа следует исчислять не от причитающихся за отчетный год платежей за всех сотрудников, а от платежей только тех сотрудников, необходимые сведения о которых не были представлены (либо были представлены, но оказались недостоверными) (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15 декабря 2008 г. N Ф04-6969/2008(15864-A27-25), Северо-Западного округа от 31 июля 2008 г. N А05-12282/2007, Московского округа от 21 мая 2008 г. N КА-А40/3980-08, Поволжского округа от 15 марта 2007 г. N А65-23910/2005).

### **Способы сдачи в Пенсионный фонд РФ персонифицированного отчета**

Сведения о персонифицированном учете представляются в территориальное отделение Пенсионного фонда РФ (**п. 1 ст. 8, ст. 15** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). Как уже отмечалось, в 2010 году отчетными периодами для представления отчетности страхователями (организациями и предпринимателями) признавались полугодие и календарный год, поэтому отчетность нужно подать: за полугодие - не позднее 1 августа 2010 года, а за год - не позднее 1 февраля 2011 года. Такой порядок установлен **частью 12 статьи 37** Закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ. Аналогичный порядок действует и в 2011 году.

Особенности по сроку представления персонифицированного отчета предусмотрены для случаев реорганизации и ликвидации организации (прекращения деятельности предпринимателя). При реорганизации персонифицированный отчет представляется в течение одного месяца со дня утверждения передаточного акта (разделительного баланса). При этом сдать отчет нужно до подачи документов на госрегистрацию созданной организации (а в случае реорганизации в форме присоединения - прекращения деятельности присоединенной организации).

При ликвидации организации (прекращении деятельности индивидуального предпринимателя) представить персонифицированный отчет необходимо в течение одного месяца со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса (принятия решения о прекращении деятельности в качестве индивидуального предпринимателя). При этом сдать отчет нужно до подачи документов на госрегистрацию прекращения деятельности.

При ликвидации организации (прекращении деятельности индивидуального предпринимателя) в рамках процедуры банкротства персонифицированный отчет представляется до подачи в арбитражный суд отчета конкурсного управляющего о результатах проведения конкурсного производства. Эти сроки установлены **пунктом 3 статьи 11** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

Персонифицированный отчет представляется по **формам**, утвержденным **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п. При этом сдать персонифицированный отчет можно одним из двух способов:

- на бумаге (например, через представителя или по почте);
- в электронном виде (**абз. 2 п. 2 ст. 8** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Для сдачи персонифицированного отчета на бумаге следует сгруппировать отчетные формы в пачки. Персонифицированный отчет на бумаге организация может сдать через своего представителя: законного (например, через руководителя организации) или уполномоченного (например, через бухгалтера или юриста). Уполномоченный представитель организации, в отличие от законного, обязан иметь при себе доверенность от представляемого лица (**ст. 185** ГК РФ). Предприниматели



могут сдавать отчеты лично. Это следует из положений **статей 23, 53** Гражданского кодекса РФ, **статей 40 и 42** Закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ, **статьи 69** Закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ, **статьи 8** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

При сдаче персонифицированного отчета на бумаге следует приложить к нему магнитный носитель с файлами из программы и копии платежных поручений об уплате страховых взносов. Это ускорит процедуру сдачи отчета. Вместе с тем отсутствие магнитного носителя не может являться причиной отказа в приеме персонифицированного отчета (**абз. 2 п. 2 ст. 8** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). Это подтверждает арбитражная практика (**постановление** ФАС Северо-Кавказского округа от 30 января 2007 г. N Ф08-7252/2006-3002А).

При сдаче персонифицированного отчета почтой датой представления его в Пенсионный фонд РФ будет считаться день отправки. Дату отправки определяют по почтовому штемпелю (**постановления** ФАС Московского округа от 12 апреля 2005 г. N КА-А40/2406-05, Северо-Западного округа от 13 июля 2007 г. N А56-51114/2006, от 10 мая 2007 г. N А13-7202/2006-29). При этом в почтовое отправление, в котором организация пересылает отчет, необходимо вложить опись отсылаемых документов. Кроме того, следует хранить все документы, подтверждающие отправку и доставку отчета.

Арбитражная практика подтверждает, что опись вложения является дополнительным доказательством своевременного представления персонифицированного отчета (**постановления** ФАС Северо-Западного округа от 13 июля 2007 г. N А56-51114/2006, от 10 мая 2007 г. N А13-7202/2006-29, Северо-Кавказского округа от 30 января 2007 г. N Ф08-7252/2006-3002А).

Другим способом подачи персонифицированного отчета является его пересылка по телекоммуникационным каналам связи (через Интернет). Возможность сдавать персонифицированный отчет через Интернет организация согласовывает с отделением Пенсионного фонда РФ индивидуально (**абз. 2 п. 2 ст. 8** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, **п. 54** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318). При использовании этого способа конфиденциальность отчетной информации обеспечивает электронная цифровая подпись (**ЭЦП**). Это отменяет необходимость дублирования отчетов на бумаге (с реальной подписью), так как ЭЦП имеет полную юридическую силу (**ст. 4** Закона от 10 января 2002 г. N 1-ФЗ, **абз. 19 раздела 2** регламента, утвержденного **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 26 января 2001 г. N 15).

Порядок регистрации и подключения организаций (предпринимателей) к системе электронного документооборота Пенсионного фонда РФ установлен **разделом 3** регламента, утвержденного **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 26 января 2001 г. N 15.

В свою очередь за несвоевременную подачу в Пенсионный фонд РФ сведений о персонифицированном учете или представление их в неполном объеме или с нарушениями предусмотрена ответственность по **статье 17** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ. Данная статья предусматривает штраф в размере 10% от суммы страховых взносов, причитающихся к уплате за отчетный год. При определении штрафа в расчет берутся взносы только по тем сотрудникам, сведения по которым не представлены, поданы не в полном объеме или с ошибками (**письмо** Пенсионного фонда РФ от 28 июня 2006 г. N КА-09-26/6784). Этой позиции придерживаются и суды (**п. 16** информационного письма ВАС РФ от 11 августа 2004 г. N 79, **определение** ВАС РФ от 24 июля 2008 г. N 9340/08, постановления ФАС Московского округа от 7 апреля 2008 г. N КА-А40/2320-08, Северо-Западного округа от 31 июля 2008 г. N А05-12282/2007, Уральского округа от 18 августа 2008 г. N Ф09-5265/08-С2).

Взыскание штрафа производится в судебном порядке (**абз. 3 ст. 17** Закона от



1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Отметим, что есть случаи, когда Пенсионный фонд РФ считает возможным не применять санкции в виде штрафа, хотя формальные признаки нарушения присутствуют, а именно:

- если организация самостоятельно выявила ошибку, сообщила об этом в Пенсионный фонд РФ и представила достоверные сведения;
- если ошибку обнаружил Пенсионный фонд РФ, но организация в течение двух недель исправила представленные документы.

Такую возможность предусматривает **письмо** Пенсионного фонда РФ от 14 декабря 2004 г. N КА-09-25/13379.

В целом при составлении персонифицированного отчета следует указать телефон исполнителя на нем. Это поможет быстро связаться с организацией (предпринимателем) для уточнения данных отчета или при обнаружении ошибок в нем. В результате чего организация (предприниматель) получит больше времени для объяснений и исправления недостатков (при необходимости).

### **Порядок внесения изменений в персонифицированный отчет**

Персонифицированный отчет, сданный в Пенсионный фонд РФ, при необходимости можно дополнить и уточнить (**абз. 3 ст. 15** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, **подп. "б" п. 61** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318). Необходимость уточнить персонифицированный отчет возникает в следующих случаях:

- организация самостоятельно обнаружила ошибки в персонифицированном отчете (например, в случае ошибки в исчислении трудового стажа сотрудника);
- Пенсионный фонд РФ обнаружил нарушения в части форм документов или правил их заполнения (например, пачка документов не прошита и не пронумерована);
- Пенсионный фонд РФ обнаружил несоответствия между представленными индивидуальными сведениями о застрахованных лицах и результатами проверки, например, выявлены расхождения по суммам уплаченных пенсионных взносов по данным отчета и данным, полученным по результатам проверки (**п. 29, 34 и 35** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318).

Если в отчете обнаружены ошибки, то следует в течение двух недель исправить отчет и представить в Пенсионный фонд РФ уточненные формы (**п. 29** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318). Если же Пенсионный фонд РФ находит расхождения, то он обязан уведомить организацию о необходимости их устранения. В двухнедельный срок после получения уведомления следует внести исправления, и представить в Пенсионный фонд РФ уточненные данные. Такие требования установлены **пунктами 35 и 36** инструкции, утвержденной постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

При сдаче в Пенсионный фонд РФ персонифицированного отчета организация группирует представляемые документы в пачки (**п. 6** инструкции, утвержденной **постановлением** Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п). Каждая пачка сопровождается описью документов (**п. 7** инструкции, утвержденной постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п). Соответственно, при уточнении сведений нужно заново скомпоновать всю пачку и оформить опись документов. Такой порядок предусмотрен для отчета, как в бумажном, так и в электронном виде (**п. 13 и 16** инструкции, утвержденной

постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п). Порядок формирования пачек предусмотрен **пунктами 11 и 12** инструкции, утвержденной постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Рассмотрим пример исправления индивидуальных сведений о начисленных страховых взносах. Так, в мае 2010 года бухгалтер организации обнаружил ошибку в начислении зарплаты и пенсионных взносов прорабу Пузикову Е.Н. за предыдущий год. После исправления **формы СЗВ-4-2** (индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование) бухгалтер заново сформировал пачку документов, состоящую из аналогичных форм. Сначала он сшил пачку документов (не более 200 листов), состоящую из форм СЗВ-4-2, с описью документов (**форма АДВ-6-1**) и списком застрахованных лиц, на которых представляются сведения (в произвольной форме). Затем бухгалтер пронумеровал и скрепил сформированную пачку печатью и подписью и подал уточненный отчет за 2010 год в Пенсионный фонд РФ. Так как организация самостоятельно обнаружила ошибку и своевременно подала уточненный отчет, штрафные санкции к ней могут не применяться (**письмо** Пенсионного фонда РФ от 14 декабря 2004 г. N КА-09-25/13379).

Далее отметим, что если ошибка связана с начислением зарплаты и пенсионных взносов, то помимо уточнения персонифицированного отчета необходимо внести исправления в бухучет (**п. 39** положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, **п. 4** Приказа Минфина России от 30 декабря 2008 г. N 148н). Также необходимо подать в территориальное отделение Пенсионного фонда РФ уточненный расчет взносов на обязательное пенсионное страхование (**ч. 1 ст. 17** Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). Кроме того, следует представить в налоговую инспекцию уточненные налоговые декларации по налогам, на расчет которых повлияет исправление ошибки (например, для организаций, применяющих общую систему налогообложения, - по налогу на прибыль, а для организаций на "упрощенке" - по "упрощенному" налогу) (**п. 1 ст. 81** НК РФ).

Если же обнаруженные Пенсионным фондом РФ ошибки в персонифицированном отчете в установленный срок не были исправлены, организация может быть привлечена к ответственности за несвоевременную сдачу отчета (**п. 36** инструкции, утвержденной **постановлением** Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318, **абз. 3 ст. 17** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). При этом штрафные санкции не применяются, если организация:

- самостоятельно выявила ошибку и представила достоверные сведения по персонифицированному учету;
- исправила ошибки, обнаруженные Пенсионным фондом РФ, в двухнедельный срок (**письмо** Пенсионного фонда РФ от 14 декабря 2004 г. N КА-09-25/13379).

При этом некоторые суды считают, что если первоначальные сведения были представлены своевременно, то оштрафовать организацию нельзя даже в том случае, если она не успела исправить ошибки, обнаруженные Пенсионным фондом РФ, в двухнедельный срок (**постановление** ФАС Дальневосточного округа от 16 февраля 2009 г. N Ф03-6303/2008). Свою позицию судьи аргументируют тем, что положениями **статьи 17** Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ не предусмотрена ответственность за нарушение двухнедельного срока представления корректирующих сведений о застрахованных лицах.

## **Порядок заполнения расчета по взносам на обязательное социальное страхование и страхование от несчастных случаев (форма 4-ФСС РФ)**

**Форма 4-ФСС РФ** утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. Форма 4-ФСС РФ объединяет в себе отчетность по двум видам страховых взносов:

- по взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Порядок начисления, уплаты и представления отчетности по этому виду взносов установлен **Законом** от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ;

- по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Порядок начисления, уплаты и представления отчетности по этому виду взносов установлен **Законом** от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ.

**Форма 4-ФСС РФ** включает в себя:

1) **титульный лист**;

2) **раздел I** "Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и произведенным расходам", который состоит из четырех таблиц:

- **таблица 1** "Расчет по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

- **таблица 2** "Расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

- **таблица 3** "Расчет базы для начисления страховых взносов";

- **таблица 4** "Расчет по начисленным и уплаченным пеням и штрафам";

3) **раздел II** "Для страхователей-налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения", который состоит из трех таблиц:

- **таблица 5**, где отражается среднесписочная численность сотрудников и общая сумма выплат в их пользу;

- **таблица 6** "Расчеты по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

- **таблица 7** "Расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

4) **таблицу 8** "Расшифровка выплат, произведенных за счет средств федерального бюджета";

5) **раздел III** "Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и расходов на выплату страхового обеспечения", который состоит из пяти таблиц:

- **таблица 9** "Среднесписочная численность работающих, база для начисления страховых взносов";

- **таблица 10** "Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний";

- **таблица 11** "Расходы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с начала года";

- **таблица 12** "Расчет по начисленным и уплаченным пеням и штрафам";

- **таблица 13** "Численность пострадавших (застрахованных) по страховым случаям, произошедшим (впервые установленным) в отчетном периоде (человек)".

Правила заполнения **формы 4-ФСС РФ** официально не утверждены. ФСС России, который уполномочен контролировать правильность начисления и уплаты

взносов на обязательное социальное страхование, рекомендует пользоваться порядком, размещенным на официальном сайте фонда.

**Форму 4-ФСС РФ** нужно заполнять в рублях и копейках. В каждую ячейку расчета можно вписать только один показатель. Пустых ячеек оставлять не следует, если какие-либо показатели отсутствуют, то в ячейке ставится прочерк.

Расчет должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации (обособленного подразделения) с указанием фамилии, имени, отчества и номера телефона исполнителя. Подписи заверяются печатью организации.

Организации, которые применяют общую систему налогообложения, в составе **формы 4-ФСС РФ** заполняют:

- титульный лист;
- раздел I;
- таблицу 8;
- раздел III.

На **титульном листе** следует указать:

- **регистрационный номер организации в ФСС России**;
- **код подчиненности** - код территориального подразделения ФСС России, в котором зарегистрирована организация;
- **дополнительный код** (если расчет заполняется по обособленному подразделению);
- **код отчетного периода** (за квартал - "3", за полугодие - "6", за 9 месяцев - "9", за год - "0"). При этом если организация обращается в территориальное отделение ФСС России за выделением средств, в поле "код отчетного периода" следует указать "1";
- **текущий расчетный период** (календарный год). Например, при представлении расчета за полугодие 2011 года в данном поле необходимо указать "2011".

Помимо **титульного листа**, **регистрационный номер** организации в ФСС России нужно указывать на каждой странице расчета. Если расчет заполняется обособленным подразделением, то на каждой странице нужно указать дополнительный код этого подразделения.

В **разделе I** отражаются данные, связанные с расчетами по взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. При заполнении этого раздела следует указать:

- среднесписочную численность сотрудников, в том числе женщин и работающих в данной организации инвалидов;
- шифр, определяющий категорию плательщика. Категория плательщика зависит от применяемого организацией тарифа страховых взносов. Большинство организаций, применяющих общую систему налогообложения, начисляют взносы на обязательное социальное страхование по тарифу 2,9% (основной тариф). Этому виду тарифа соответствует **шифр 071**.

Шифры категорий плательщиков, которые применяются при заполнении **формы 4-ФСС РФ**, представлены в таблице:

Шифр	Категория плательщика	Тариф страховых взносов, %	Основание для применения тарифа страховых взносов
041	Сельскохозяйственные товаропроизводители, не применяющие специальные налоговые режимы	1,9	п. 1 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ

051	- Организации, имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны; - общественные организации инвалидов; - организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%; - учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных и прочих целей	0,0	п. 2 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ
061	Организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III групп (в отношении указанных выплат и вознаграждений)	0,0	п. 2 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ
071	Остальные плательщики страховых взносов	2,9	п. 1 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ

В таблице 2 отражаются сведения о социальных пособиях и выплатах, начисленных застрахованным лицам (сотрудникам) за счет средств ФСС России. При этом в **графе 5** указывают суммы, источником которых являются средства федерального бюджета. Расшифровку этих сумм нужно привести в **таблице 8** (за исключением оплаты четырех дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами). Суммы больничных пособий, начисленных организацией за счет собственных средств за первые два дня нетрудоспособности, в таблицу 2 не включаются. В **строке** "Примечание" отражаются суммы пособий, не выплаченные в сроки, установленные законодательством.

В **таблице 3** рассчитывают базу для начисления страховых взносов. При этом указывается совокупный доход сотрудников за отчетный период, а также суммы выплат, не облагаемые страховыми взносами. Информацию о доходах сотрудников и необлагаемых выплатах формируют по данным бухгалтерского учета. Кроме того, можно использовать сведения, отраженные в индивидуальных карточках.

Возникает вопрос, как заполнить **таблицу 3** раздела I формы 4-ФСС РФ, если организация производит выплаты инвалидам. В отчетном периоде организация выплачивала сотрудникам суммы, не облагаемые страховыми взносами. При этом база для начисления страховых взносов по каждому сотруднику не превышает 415 тыс. руб.

В рассматриваемой ситуации в **таблице 3** раздела I формы 4-ФСС РФ нужно заполнить:

- **графу 3** "Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, в соответствии с **Федеральным законом** от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ";

- **графу 4** "Суммы, не подлежащие обложению в соответствии со **ст. 9**

Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ";

- **графу 5** "Сумма выплат и иных вознаграждений физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III группы";

- **графу 7** "Итого база для начисления страховых взносов (гр. 3 - гр. 4 - гр. 5 - гр. 6)".

В **графе 3** следует указать все выплаты и вознаграждения, начисленные за отчетный период, всем сотрудникам (включая инвалидов), в том числе выплаты, не облагаемые страховыми взносами.

В **графе 4** указывают выплаты, не облагаемые страховыми взносами. Например, больничные пособия, материальную помощь, компенсации, предусмотренные законодательством, и т.д. Вознаграждения, начисленные инвалидам по трудовым договорам, к необлагаемым выплатам не относятся. В 2010 году на такие вознаграждения взносы на обязательное социальное страхование начисляются, но по нулевым тарифам (**п. 2 ч. 2 ст. 57** Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). Поэтому сумма этих вознаграждений не включается в состав показателей, отражаемых в графе 4. Их нужно отразить в **графе 5**.

В **графе 7** указывают разницу между общей суммой выплат и вознаграждений, начисленных всем сотрудникам, суммой необлагаемых выплат и суммой вознаграждений инвалидам, облагаемых страховыми взносами по нулевому тарифу.

Рассмотрим пример заполнения **таблицы 3** раздела I формы 4-ФСС РФ, если организация использует труд инвалидов. Так, в I квартале 2011 года в организации работали три человека:

- директор Комов Д.М.;
- главный бухгалтер Безукладова Е.П.;
- продавец-консультант Рожкова А.Д. (является инвалидом II группы).

За I квартал 2011 года в индивидуальных карточках учета выплат и начисленных страховых взносов отражены следующие данные (руб.).

Фамилия	Январь	Февраль	Март		Всего за I квартал	
	Заработная плата	Заработная плата	Заработная плата	Материальная помощь (не облагается страховыми взносами, согласно статье 9 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ)	Заработная плата	Выплаты, не облагаемые страховыми взносами
Комов	20 000	20 000	20 000	-	60 000	-
Безукладова	10 000	10 000	10 000	-	30 000	-
Рожкова	10 000	10 000	10 000	4 000	30 000	4 000
Итого	40 000	40 000	40 000	4 000	120 000	4 000

**Таблицу 3** раздела I формы 4-ФСС РФ бухгалтер заполнил следующим образом.

**Таблица 3 "Расчет базы для начисления страховых взносов"**

Наименование показателя	Код строк и	Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Суммы, не подлежащие обложению в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Сумма выплат и иных вознаграждений физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III группы	Суммы, превышающие предельную величину базы для начисления страховых взносов установленную в соответствии со ст. 8 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Итого база для начисления страховых взносов (гр. 3 - гр. 4 - гр. 5 - гр. 6)
Всего с начала расчетного периода	1	124 000-00	4 000-00	30 000-00		90 000-00
В том числе за	2	124 000-00	4 000-00	30 000-00		90 000-00



последние три месяца отчетного периода (стр. 3 + 4 + 5)							
В том числе	за 1 месяц	3	40 000-00	-	10 000	-	30 000-00
	за 2 месяц	4	40 000-00	-	10 000	-	30 000-00
	за 3 месяц	5	44 000-00	4 000	10 000	-	30 000-00

Далее отметим, что в таблице 4 отражаются суммы начисленных и уплаченных пеней и штрафов по взносам на обязательное социальное страхование. В течение 2010 года по строке "Остаток задолженности на начало расчетного периода" необходимо указывать "0".

Рассмотрим еще один пример заполнения **раздела I** формы 4-ФСС РФ, если организация применяет общую систему налогообложения. Задолженности (переплаты) по страховым взносам по состоянию на конец 2010 года у организации нет. Так, за I квартал 2011 года организация начислила своим сотрудникам зарплату в сумме 147 500 руб., в том числе:

- за январь - 50 000 руб.;
- за февраль - 50 000 руб.;
- за март - 47 500 руб.

В марте помимо зарплаты одному из сотрудников было начислено больничное пособие в размере 2 500 руб., в том числе за счет ФСС России - 1 200 руб. Количество дней нетрудоспособности, оплаченных фондом, составило четыре дня.

Расчет взносов на обязательное социальное страхование за I квартал 2011 года представлен в таблице:

Месяц	Совокупный доход, руб.	Необлагаемые выплаты, руб.	Облагаемая база, руб.	Тариф страховых взносов, %	Сумма страховых взносов, руб.
Январь	50 000	-	50 000	2,9	1450
Февраль	50 000	-	50 000	2,9	1450
Март	50 000	2 500	47 500	2,9	1 377,5
Итого за I квартал	150 000	2 500	147 500	2,9	4 277,5

В течение I квартала организация перечислила в бюджет ФСС России взносы в следующих размерах:

Месяц	Сумма, руб.
Февраль (уплачены взносы за январь)	1450
Март (уплачены взносы за февраль)	1450
Итого I квартал	2 900

Организация применяет общую систему налогообложения. Поэтому при заполнении **раздела I** формы 4 ФСС РФ бухгалтер указал шифр налогоплательщика - **071**.

Состояние расчетов с ФСС России за I квартал, больничное пособие, расчетную базу и сумму начисленных страховых взносов бухгалтер указал в таблицах 1, 2 и 3 формы 4 ФСС РФ. Таблицы (в рублях и копейках) были заполнены следующим образом:

**Таблица 1 (фрагмент)**

Наименование показателя	Код строк	Сумма
...		
Начислено страховых взносов	2	4 277-50
на начало квартала	-	

за отчетный квартал (месяцы)	4 277-50		
Январь	1 450-00		
Февраль	1 4500-00		
Март	1377-50		
...			
Расходы на цели обязательного социального страхования		15	1 200-00
на начало квартала	-		
за отчетный квартал (месяцы)	1 200-00		
Январь	-		
Февраль	-		
Март	1 200-00		
Перечислены страховые взносы		16	2 900-00
на начало квартала	-		
за отчетный квартал (месяцы)	2 900		
дата, N платежного поручения	-		
Январь	N, дата	-	
Февраль	N, дата	1 450-00	
Март	N, дата	1 450-00	
...			
Всего (стр. 12, 15, 16, 17)		18	4 100-00
Задолженность за страхователем на конец отчетного (расчетного) периода		19	177-50
...			

**Таблица 2 (фрагмент)**

Наименование статей	Код строк	Количество дней, выплат, пособий	Расходы	
			всего	в т.ч. выплаты за счет средств федерального бюджета
1	2	3	4	5
Выплата пособий по временной нетрудоспособности (число случаев 1 )	1	4	1 200-00	
...				
Итого (стр. 1, 3, 5, 6, 7, 14, 15)	16	4	1 200-00	-

**Таблица 3 "Расчет базы для начисления страховых взносов" (фрагмент)**

Наименование показателя		Код строк и	Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Суммы, не подлежащие обложению в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Сумма выплат и иных вознаграждений физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III группы	Суммы, превышающие предельную величину базы для начисления страховых взносов	Итого база для начисления страховых взносов (гр. 3 - гр. 4 - гр. 5 - гр. 6)
1		2	3	4	5	6	7
Всего с начала расчетного периода		1	150 000-00	2 500-00	-	-	147 500-00
В том числе за последние три месяца отчетного периода (стр. 3 + 4 + 5)		2	150 000-00	2 500-00	-	-	147 500-00
В том числе	за 1 месяц	3	50 000-00	-	-	-	50 000-00
	за 2 месяц	4	50 000-00	-	-	-	50 000-00
	за 3 месяц	5	50 000-00	2 500-00	-	-	47 500-00

В таблице 4 раздела I по **строке** "Остаток задолженности на начало расчетного периода" бухгалтер указал "0". В остальных строках данной таблицы проставил прочерки.

Подчеркнем, что в **таблице 8** указывают сумму выплат, произведенных за счет федерального бюджета. К таким выплатам, например, относятся доплаты к больничным пособиям, начисленные бывшим военнослужащим в соответствии с **частью 4 статьи 3** Закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ, выплаты сверх установленных размеров пособий гражданам, пострадавшим от радиации (при авариях на Чернобыльской АЭС, ПО "Маяк", Семипалатинском полигоне и т.д.).

В **разделе III** формы-4 ФСС РФ нужно показать расчетную базу, тарифы и состояние взаиморасчетов с ФСС России по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Размер страхового тарифа по этому виду взносов зависит от класса профессионального риска, присвоенного организации. В свою очередь класс профессионального риска зависит от вида экономической деятельности организации.

**Классификация** видов экономической деятельности утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 18 декабря 2006 г. N 857. Многопрофильные организации, имеющие подразделения, деятельность которых отличается от основной, могут быть отнесены сразу к нескольким классам профессионального риска. Если вся деятельность организации отнесена к одному классу профессионального риска, то в составе расчетной ведомости заполняют **раздел III** один раз. Все показатели в нем указываются в целом по организации. Если же у организации есть подразделения с повышенными (пониженными) классами профессионального риска, то раздел III составляют по каждому из них.

Отметим, что если организация совмещает общую систему налогообложения с ЕНВД, то в форме 4-ФСС РФ нужно заполнить **титульный лист**, разделы I, II и III, а также **таблицу 8**. В разделе I в **ячейке** "шифр" указать код **071**.

Данные по сотрудникам, занятым в деятельности на общей системе налогообложения (их численность, выплаты, суммы расходов на обязательное социальное страхование), указываются в **разделе I** формы 4-ФСС РФ. В разделе II в **ячейке** "шифр" указывается код **021**. Данные по сотрудникам, занятым в деятельности на ЕНВД (их численность, выплаты, расходы на обязательное социальное страхование), указываются в разделе II формы 4-ФСС РФ.

Суммы выплат по сотрудникам, которые одновременно заняты в обоих видах деятельности, нужно распределить. Выплаты распределяются пропорционально доле доходов, полученных от каждого вида деятельности, в общем объеме доходов организации. С доли выплат, которые относятся к деятельности на общей системе налогообложения, страховые взносы нужно начислить по тарифу 2,9%. Эту часть выплат и сумму начисленных страховых взносов следует отразить в **разделе I** формы 4-ФСС РФ.

Расчет за 2010 год нужно сдать не позднее 14 января 2011 года включительно. Аналогичные разъяснения содержатся в **письме** Минздравсоцразвития России от 1 марта 2010 г. N 422-19. То же самое можно сказать за отчет за 2011 году (не позднее 14 января 2012 г.)

Вместе с тем на **титульном листе** формы 4-ФСС РФ установлен иной срок представления расчета - не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Такая формулировка позволяет сделать вывод, что последней датой представления расчета является не 14-е, а 15-е число календарного месяца, следующего за отчетным периодом. В устных разъяснениях специалисты ФСС России подтверждали возможность организаций сдавать форму 4-ФСС РФ в сроки, предусмотренные самой формой. Однако следует отметить, что официальные разъяснения по применению Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ уполномочено

давать только Минздравсоцразвития России (**п. 1** постановления Правительства РФ от 14 сентября 2009 г. N 731). Поэтому чтобы избежать ответственности за несвоевременное представление отчетности, организациям следует придерживаться сроков, указанных в **письме** от 1 марта 2010 г. N 422-19. При этом если последний день сдачи отчетности является выходным, представить расчет следует в ближайший следующий за ним рабочий день (**ч. 7 ст. 4** Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ).

Также отметим, что организации, у которых нет обособленных подразделений, сдают расчеты в территориальные отделения ФСС России по своему местонахождению (**ч. 9 ст. 15** Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). Представление расчета организациями, у которых есть обособленные подразделения, имеет некоторые особенности. Если обособленное подразделение имеет отдельный баланс, расчетный счет и самостоятельно начисляет вознаграждения сотрудникам, то по страховым взносам, начисленным с этих вознаграждений, обособленное подразделение сдает расчет в территориальное отделение ФСС России по своему местонахождению. Если обособленное подразделение не отвечает этим условиям, обязанности плательщика страховых взносов оно не исполняет. Все показатели, связанные с деятельностью таких подразделений и влияющие на сумму страховых взносов, включают в расчет по головному отделению организации. В таком же порядке составляются расчеты по обособленным подразделениям, расположенным за пределами России. Это следует из положений **частей 11 и 14 статьи 15** Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ.

Еще раз подчеркнем, что несвоевременная подача расчета является нарушением законодательства об обязательном страховании. При этом размер штрафов зависит от продолжительности опоздания и установлен в процентах от суммы взносов, которую нужно заплатить (доплатить) по расчету.

Расчет по **форме 4-ФСС РФ** объединяет в себе два вида отчетности: по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также по страхованию от несчастных случаев и профзаболеваний. Поэтому за несвоевременную подачу этой формы территориальное подразделение ФСС России может оштрафовать организацию одновременно по двум основаниям: по **статье 46** Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ и по **статье 19** Закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ (**письмо** ФСС России от 22 марта 2010 г. N 02-03-10/08-2328).

Если организация сдала расчет в течение 180 дней после установленного срока, размер штрафа составит 5% от суммы взносов по расчету. Этот штраф придется заплатить за каждый полный или неполный месяц просрочки. При этом общая сумма штрафа за весь период опоздания не может быть больше 30% от суммы взносов по расчету. Минимальная сумма штрафа составляет 100 руб.

Если продолжительность опоздания более 180 дней, размер штрафа составит 30% от суммы взносов по расчету плюс 10% от этой суммы за каждый полный или неполный месяц просрочки начиная со 181-го дня. Минимальная сумма штрафа в этом случае составляет 1 тыс. руб.

Помимо этого, за несвоевременное представление расчета по страховым взносам предусмотрена и административная ответственность. По заявлению ФСС России суд может оштрафовать должностных лиц организации (например, руководителя) на сумму от 300 до 500 руб. (**ч. 2 ст. 15.33** КоАП РФ).

Для подготовки отчетности можно использовать электронный портал ФСС России. После регистрации на нем можно заполнить **форму 4-ФСС РФ** и проверить правильность ее составления в автоматическом режиме.

Для передачи отчетности в электронном виде с применением ЭЦП создана единая точка приема - шлюз. Он позволяет отправить подписанный **ЭЦП** отчет и сформировать квитанцию о приеме. Для использования шлюза организация должна

приобрести сертификат ЭЦП у любого аккредитованного фондом удостоверяющего центра. Список удостоверяющих центров размещен на сайте ФСС России. Такой порядок предусмотрен **технологией** приема отчетности в электронном виде с применением ЭЦП, утвержденной **Приказом** ФСС России от 12 февраля 2010 г. N 19.

Особый порядок представления расчета предусмотрен для ликвидируемых организаций. Если решение о ликвидации принято до конца расчетного периода, **форму 4-ФСС РФ** нужно сдать до дня подачи заявления о ликвидации. При этом в расчет нужно включить данные за период с начала года (для вновь созданных организаций - с момента создания) и по день подачи расчета включительно. Сумму взносов, подлежащую уплате (доплате) по представленному расчету, организация должна будет перечислить в ФСС России в течение 15 календарных дней начиная со дня, следующего за днем представления расчета.

### **Особенности формирования расчета по форме 4-ФСС РФ в целях расчета взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний**

Для отчетности по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний используется расчет по **форме 4-ФСС РФ**, которая утверждена **Приказом** Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. При этом, как уже отмечалось, форма 4-ФСС РФ предназначена не только для отчетности по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, но также и по взносам по нетрудоспособности и материнству. Порядок их уплаты регулируется **Федеральным законом** от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ.

**Форма 4-ФСС РФ** применяется начиная с представления отчетности за I квартал 2010 г. (**п. 2 Приказа** Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н, **п. 3 ст. 16, ч. 1 ст. 41** Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ). ФСС РФ также разработал и порядок заполнения расчета, он носит рекомендательный характер и обновляется по мере внесения изменений в форму 4-ФСС РФ. Данный порядок размещен на сайте ФСС РФ ([www.fss.ru](http://www.fss.ru)) в разделе "Переход с 2010 года на уплату страховых взносов".

Напомним, что до 2010 г. необходимо было отчитываться по форме расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (**форма 4-ФСС РФ**), утвержденной **постановлением** ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. N 111.

Расчет по **форме 4-ФСС РФ** обязаны представлять все страхователи. Это установлено **подп. 4 п. 2 ст. 12** Федерального закона от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования". При этом порядок уплаты взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в 2010 г. не изменился - действие Закона N 212-ФЗ на такие взносы не распространяется (**ч. 2 ст. 1** Закона N 212-ФЗ).

Пункт 2 ст. 6 Закона N 212-ФЗ называет в числе страхователей организации, граждан, а также органы исполнительной власти и органы местного самоуправления. Напомним, что по общему правилу страхователями являются работодатели, которые платят страховые взносы в ФСС РФ с выплат работникам.

При этом все страхователи независимо от режима налогообложения, который они применяют, являются плательщиками взносов в ФСС РФ в части страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (**абз. 7 ст. 3** Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний").



Расчет по **форме 4-ФСС РФ** является сводной формой отчетности по всем расчетам страхователя с ФСС РФ. В ней отражаются:

- сведения об уплате страховых взносов на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- данные о выплатах страхового обеспечения (пособий) работникам;
- сведения по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Полный состав расчета включает титульный лист и три раздела (всего девять листов). Каждый раздел состоит из нескольких таблиц. Структура расчета по **форме 4-ФСС РФ** выглядит следующим образом.

Наименование структурной единицы	Номер таблицы
Титульный лист	-
Раздел I для страхователей, уплачивающих страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	1, 2, 3, 4
Раздел II для страхователей-налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения	5, 6, 7, 8
Раздел III для страхователей, уплачивающих страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	9, 10, 11, 12, 13

Каждый раздел предназначен для отражения сведений определенной категорией страхователей. Как видно из приведенной таблицы, **титульный лист** и **раздел I** заполняют все страхователи, **раздел II** - страхователи-"спецрежимники", а **раздел III** - плательщики взносов на травматизм.

Поскольку порядок заполнения не устанавливает иное, страхователи должны подписывать и представлять расчет по **форме-4 ФСС РФ** в полном объеме. Причем не важно, заполняют они все разделы или нет.

Как уже отмечалось, все страхователи независимо от применяемого режима налогообложения обязаны представлять расчет по **форме-4 ФСС РФ**. Для страхователей, которые уплачивают страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, такая обязанность установлена **п. 1 ст. 24** Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ, а также **п. 13** правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных **постановлением** Правительства РФ от 2 марта 2000 г. N 184.

Расчет по **форме-4 ФСС РФ** надо представлять по утвержденной форме. Бывает, что страхователи заполняют ее небрежно или вообще используют несоответствующие бланки ведомости. Такую ведомость исполнительный орган ФСС РФ может не принять. Это право ему предоставляет **п. 4** порядка заполнения формы 4 ФСС РФ.

Страхователи обязаны подавать расчет по **форме 4 ФСС РФ** ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (**п. 1 ст. 24** Закона N 125-ФЗ, **п. 5** порядка заполнения формы 4 ФСС РФ).

Сегодня вопрос о том, когда следует начинать отчитываться перед ФСС РФ организациям, уплачивающим страховые взносы, решается неоднозначно. На наш взгляд, обязанность представлять отчетность возникает с того момента, когда организация зарегистрировалась в качестве страхователя. Причем факт отсутствия деятельности или работников не освобождает ее от этой обязанности. Напомним, что юридические лица регистрируются в качестве страхователей в течение пяти

дней с момента представления налоговым органом сведений из ЕГРЮЛ (ст. 6 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ).

Данной позиции придерживаются и отдельные арбитражные суды (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 сентября 2008 г. N А33-15919/07-Ф02-3863/08, ФАС Западно-Сибирского округа от 8 мая 2007 г. N Ф04-2651/2007(33899-А27-6), Волго-Вятского округа от 10 апреля 2006 г. N А82-6404/2005-35). Приведенная судебная практика касается вопросов представления **расчетной ведомости**, применяемой до 2010 г. (утверждена **постановлением** ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. N 111). Однако мы считаем, что выводы судов можно распространить и на текущий порядок представления расчета по **форме 4 ФСС РФ**.

В то же время некоторые суды считают, что обязанность представлять отчетность возникает с момента начисления страховых взносов и осуществления страховых выплат. Значит, организация должна представлять отчетность с момента, когда установлены трудовые или гражданско-правовые отношения. Ведь именно с этого момента начинает выплачиваться заработная плата (постановления ФАС Поволжского округа от 26 января 2006 г. N А55-5985/05-22, ФАС Северо-Западного округа от 25 января 2005 г. N А26-10267/04-28, от 6 октября 2004 г. N А56-15968/04).

Что касается индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, то они приобретают статус страхователя только при наличии работников. Обязанность зарегистрироваться возникает у них после того, как они заключат трудовой договор с первым из нанимаемых работников либо гражданско-правовой договор, в соответствии с которым они обязаны уплачивать страховые взносы (ст. 6 Закона N 125-ФЗ). Исходя из сказанного представлять отчетность в ФСС РФ страхователи-физические лица должны также с момента регистрации в качестве страхователей.

Расчет по **форме 4 ФСС РФ** представляется в региональное отделение ФСС РФ по месту регистрации страхователя (п. 1 ст. 24 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ, п. 5 порядка заполнения формы 4-ФСС РФ).

Правила регистрации страхователей в отделениях ФСС РФ содержатся в **постановлении** ФСС РФ от 23 марта 2004 г. N 27. В частности, этим постановлением утверждены:

- **порядок** организации работы исполнительных органов Фонда социального страхования Российской Федерации по регистрации юридических лиц в качестве страхователей на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц;

- **порядок** регистрации в качестве страхователей юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений и физических лиц в исполнительных органах Фонда социального страхования Российской Федерации.

Вместе с тем **Приказом** Минздравсоцразвития России от 7 декабря 2009 г. N 959н утвержден новый **порядок** регистрации и снятия с регистрационного учета в территориальных органах ФСС РФ страхователей-юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений, а также физических лиц.

В целом организация регистрируется в отделениях ФСС РФ по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего самостоятельного обособленного подразделения. Такое подразделение имеет отдельный баланс, расчетный счет. Кроме того, оно самостоятельно начисляет выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, которые трудятся в данном подразделении (ст. 6 Закона N 125-ФЗ).

Расчет самостоятельные обособленные подразделения представляют в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения, это установлено п. 7.4 инструкции о порядке учета и расходования средств обязательного социального страхования, утвержденной **постановлением** ФСС РФ от 9 марта 2004 г. N 22. В свою очередь

головная организация подает расчет по месту своего нахождения.

Организация-страхователь, у которой есть подразделения, выделенные в самостоятельные классификационные единицы, представляет в ФСС РФ расчет, составленный в целом по организации, и **раздел III** по каждому такому подразделению, это следует из положений раздела III порядка заполнения формы 4 ФСС РФ (**п. 93**). Например, ООО "Крокус" зарегистрировано в качестве страхователя по месту своего нахождения в г. Воронеж. Кроме того, у организации есть два структурных подразделения, которые не обладают признаками самостоятельности (не имеют расчетного счета). По месту нахождения этих подразделений организация на учет не вставала. При этом подразделения ООО "Крокус" выделены в самостоятельные классификационные единицы. В данном случае организации надо подать в территориальное отделение ФСС РФ г. Воронежа расчет по форме 4 ФСС РФ, заполненный в целом по организации, а также раздел III расчета, заполненный по подразделениям ООО "Крокус". Однако по месту нахождения подразделений компании расчет по форме 4 ФСС РФ подавать не нужно, поскольку там организация не зарегистрирована.

Индивидуальные предприниматели подают отчетность в ФСС РФ по месту жительства (**п. 4** порядка регистрации обособленных подразделений и граждан). Сказанное выше иллюстрирует таблица.

Категория страхователя	Куда надо представлять Расчет
Вновь созданная организация, а также действующая организация, имеющая обособленные подразделения, не отвечающие признакам самостоятельности	По месту нахождения организации
Действующая организация, имеющая обособленные подразделения, отвечающие признакам самостоятельности	По месту нахождения организации и месту нахождения каждого обособленного подразделения
Физические лица, заключившие трудовой договор или гражданско-правовой договор, условиями которого предусмотрена выплата страховых взносов	По месту жительства физического лица

Расчет по **форме 4-ФСС РФ** можно представлять непосредственно в ФСС РФ лично или через своего представителя (**п. 9** порядка заполнения формы 4 ФСС РФ). А можно его отправить по почте заказным письмом (**п. 10** порядка заполнения формы 4 ФСС РФ). Применительно к каждому из этих способов представления расчета надо иметь в виду следующее (см. табл. на стр. 225).

Также отметим, что страхователь может сдать отчетность в территориальные органы Фонда по каналам электронной связи. С 2010 г. в отношении отдельных плательщиков взносов установлено обязательное представление расчетов по страховым взносам в электронной форме. Так, если у компании (предпринимателя) среднесписочная численность физических лиц, получающих вознаграждения, по итогам 2009 г. превысила 100 человек, то в 2010 г. ей необходимо отчитаться перед органами ФСС РФ в электронной форме (**ст. 61** Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). С 2011 г. круг плательщиков страховых взносов, которые обязаны сдавать расчеты по страховым взносам в электронном виде, расширен - лимит среднесписочной численности будет снижен до 50 человек (**ч. 10 ст. 15, ч. 2 ст. 62** Закона N 212-ФЗ).

Способ представления расчета по форме 4-ФСС	Комментарии и пояснения	Что считается датой
---	-------------------------	---------------------

РФ		представления
Лично или через своего представителя	<p>Представитель организации может быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- законным (например, директор организации, действующий на основании учредительных документов);</li> <li>- уполномоченным (например, бухгалтер, который действует по доверенности организации).</li> </ul> <p>Представитель физического лица может быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- законным (например, усыновитель, родитель, опекун, попечитель);</li> <li>- уполномоченным, т.е. любое физическое лицо, которое действует на основании нотариально удостоверенной доверенности (ст. 27, 29 НК РФ).</li> </ul> <p>Расчет по форме 4-ФСС РФ подается в двух экземплярах. Первый - остается в ФСС РФ, второй - с отметкой фонда о принятии возвращается страхователю (п. 9 порядка заполнения формы 4 ФСС РФ)</p>	День, когда расчет был фактически представлен
По почте	<p>Расчет направляется почтовым отправлением с описью вложения. Сделать это можно до 24 часов последнего дня срока представления расчета (п. 8 ст. 6.1 НК РФ). При этом отправителю выдается соответствующая квитанция согласно подп. "б" п. 12 правил оказания услуг почтовой связи (утверждены постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 г. N 221)</p>	Дата отправки почтового отправления с описью вложения (п. 10 порядка заполнения формы 4 ФСС РФ)

Напомним, что действие Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний не распространяется (**ч. 2 ст. 1** данного Закона). В то же время если у компании (предпринимателя) есть работники, то она является страхователем сразу по двум основаниям - как плательщик страховых взносов на травматизм и как плательщик страховых взносов по нетрудоспособности и материнству (**подп. 1 п. 1 ст. 5** Закона N 212-ФЗ, **абз. 7 ст. 3** Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ). Форма отчетности для указанных видов страхования применяется одна - расчет по **форме-4 ФСС РФ**.

Из указанного следует, что, если количество работников компании (предпринимателя) превысит 100 человек, то форму отчетности необходимо будет представлять в электронном виде, в том числе и по страхованию от несчастных случаев и профзаболеваний.

Порядок представления отчетности в электронном виде в органы ФСС РФ утвержден **Приказом** ФСС РФ от 12 февраля 2010 г. N 19 "О внедрении защищенного обмена документами в электронном виде с применением электронной

цифровой подписи для целей обязательного социального страхования".

В случае представления расчета по **форме-4 ФСС РФ** в электронной форме факт его приема будет подтверждаться квитанцией о приеме расчета и протоколом проверки (**п. 3.3-3.5, 6.2** порядка представления отчетности в электронном виде). Отметим, что в процессе сдачи отчетности страхователю может помочь интернет-портал ФСС РФ по адресу <http://fzl22.fss.ru>, где можно заполнить ведомость, проверить ее правильность, используя специализированную программу (письма ФСС РФ от 8 сентября 2006 г. N 02-10/04-9729, от 22 августа 2006 г. N 02-18/04-8959).

Ответственность за непредставление или несвоевременное представление отчетности установлена **ст. 19** Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ. Так, если страхователь представит расчет с опозданием менее чем на 180 календарных дней, то ему грозит штраф в размере 5% суммы страховых взносов, которая подлежит уплате на основе этого расчета за каждый полный и неполный месяц со дня, когда его нужно было подать. Сумма штрафа не может быть более 30% указанной суммы страховых взносов и менее 100 руб. А если страхователь опоздает более чем на 180 календарных дней, то сумма штрафа составит 30% суммы страховых взносов плюс 10% за каждый полный и неполный месяц начиная со 181-го календарного дня после наступления срока подачи расчета. При этом штраф не может быть менее 1 тыс. руб.

Данные правила действуют с 1 января 2010 г. (**п. 2 ст. 16, ч. 1 ст. 41** Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ). Напомним, что до 2010 г. ответственность ограничивалась штрафом в 1 тыс. руб. и не зависела от того, на сколько времени произошла задержка сдачи отчетности. При повторном нарушении штраф увеличивался до 5 тыс. руб. (**абз. 6 п. 1 ст. 19** Закона N 125-ФЗ).

Органы ФСС РФ привлекают страхователей к ответственности в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения (**абз. 8 п. 1 ст. 19** Закона N 125-ФЗ). Напомним, что такой порядок предусмотрен в **гл. 15 НК РФ (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22 сентября 2009 г. N А43-403/2009-6-29 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 24 декабря 2009 г. N ВАС-16844/09))**.

### 11.1.2. Страхование автогражданской ответственности

**Федеральным законом** от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ установлена обязанность для владельцев транспортных средств страховать за свой счет риск своей гражданской ответственности. Речь идет об ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

Несмотря на то что указанный вид расходов прямо не поименован в статье 346.16 Налогового кодекса РФ, он включается в состав расходов на обязательное страхование (**подп. 7 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Дело в том, что расходы на страхование учитываются при расчете "упрощенного" налога в порядке, который установлен статьей 263 Налогового кодекса РФ. Согласно **пункту 2 статьи 263** Налогового кодекса РФ расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах страховых тарифов, которые утверждены в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. Поэтому расходы на оплату страхового взноса организации могут учесть при расчете налога.

Добавим, что существует еще **подпункт 12 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ, согласно которому при налогообложении можно учитывать

расходы на содержание служебного автотранспорта. ОСАГО - законодательно установленный вид обязательного страхования, и управление автомобилем без договора ОСАГО запрещено. Поэтому затраты по нему совершенно закономерно отнести к расходам на содержание служебного автотранспорта.

### Пример

Организация применяет упрощенную систему налогообложения. Организация платит налог с разницы между доходами и расходами.

В составе основных средств организации имеется автомобиль. Поэтому организация застраховала автогражданскую ответственность сроком на один год. Величина страхового взноса составила 5 634 руб. Взнос был перечислен 12 декабря 2010 года платежным поручением N 345.

В **книге** учета доходов и расходов была сделана соответствующая запись:

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
	...			
879.	П/п N 345 от 12.12.10	Перечислен страховой взнос на обязательное страхование автогражданской ответственности		5634-00

Вместе с тем с 2009 года согласно обновленному **подпункту 7 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели могут включать в состав расходов при расчете "упрощенного" налога затраты на все виды обязательного страхования работников и имущества (**Федеральный закон N 85-ФЗ**).

Однако поправки не устранили главной проблемы - возможности учета при расчете налога расходов по обязательному страхованию имущественной ответственности. Напомним: согласно **пункту 2 статьи 4** Закона РФ от 27 ноября 1992 г. N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" объектом страхования могут быть имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества), и имущественные интересы, связанные с обязанностью возместить причиненный другим лицам вред (страхование гражданской ответственности).

Скажем, "упрощенцы", у которых есть на балансе автотранспортные средства, за свой счет обязаны страховать в соответствии с **Федеральным законом** от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ риск гражданской ответственности. Речь идет об ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

Справедливости ради отметим, что расходы на покупку полисов ОСАГО можно включить в расходы на основании **подпункта 7 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Так считают и чиновники (письмо ФНС России от 9 октября 2006 г. N 02-6-09/151).

### 11.1.3. Страхование гражданской ответственности аудиторов и оценщиков

**Федеральный закон** N 85-ФЗ уточнил, что при налогообложении учитываются расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества. Однако поправка не устраняет недоработку законодателей в отношении обязательного страхования имущественной ответственности.

Объектом страхования могут быть, в частности, имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества), и имущественные интересы, связанные с обязанностью возместить причиненный другим лицам вред (страхование гражданской ответственности). Об этом сказано в **пункте 2 статьи 4** Закона РФ от 27 ноября 1992 г. N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации".

Оценщики и аудиторские организации обязаны заключать договоры страхования ответственности перед заказчиками (потребителями) оказываемых ими услуг на проведение оценки или аудита. Этого требуют **статья 24.7** Федерального закона от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и **статья 13** Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности".

По мнению чиновников, затраты на эти виды обязательного страхования при расчете налога не учитываются (**письмо** Минфина России от 10 мая 2007 г. N 03-11-04/2/119). Согласно **подпункту 7 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, при определении налоговой базы могут учитываться расходы на обязательное страхование только работников и имущества. Обязательное страхование ответственности здесь не предусмотрено. А раз так, то и суммы страховки по этому виду страхования при расчете налога не учитываются.

Такой вывод чиновников неверен - это формальный подход. В споре с ними можно апеллировать к **статье 263** Налогового кодекса РФ, на которую, кстати, есть ссылка в **главе 26.2** Налогового кодекса РФ. В этой статье четко сказано, что фирма может учесть при расчете налога расходы на любые виды обязательного страхования. А значит, и на обязательное страхование гражданской ответственности оценщиков и аудиторов. И хотя конкретно по этому виду ответственности арбитражной практики не было, можно привести **постановление** ФАС Поволжского округа от 19 сентября 2006 г. по делу N A12-23912/05-С3. В нем судьи пришли к выводу, что понесенные налогоплательщиком расходы на обязательное страхование гражданской ответственности лиц, претендующих на утверждение судом в качестве арбитражных управляющих, подлежат включению им в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

### 11.2. Расходы на добровольное страхование

Надо сказать, что из-за недоработки законодателей очень сложно учесть в расходах при расчете "упрощенного" налога затраты на добровольное страхование имущества, ответственности и работников. Налоговики в один голос утверждают, что поскольку указанных затрат нет в закрытом перечне расходов, то при налогообложении они не учитываются.

Скажем, речь идет о добровольных взносах на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности в Фонд социального



страхования РФ. Поэтому организация должна платить их из средств, оставшихся после уплаты "упрощенного" налога. То же можно сказать и о добровольном медицинском страховании.

## Глава 12. Суммы "входного" НДС при покупке ТМЦ (работ, услуг)

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ разрешает учитывать суммы НДС по приобретаемым товарам, работам и услугам в составе расходов предприятия. Причем в расходы включается НДС лишь по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, и подлежащим включению в состав расходов в соответствии со **статьями 346.16 и 346.17** Налогового кодекса РФ.

С 1 января 2009 г. расходы на приобретение сырья и материалов должны учитываться на дату их оплаты. Дождаться момента списания сырья и материалов в производство не нужно (**подп. 1 п. 2 ст. 346.17** НК РФ). Таким образом, НДС также можно будет учесть на дату его перечисления поставщику. В **подпункте 2 пункта 2 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ написано, что стоимость покупных товаров включается в расходы только после их реализации.

Если "упрощенец" приобретает товары, которые облагаются НДС по разным ставкам, то сумму "входного" налога, которую вправе отнести на расходы, можно определить расчетным путем (**письмо** Минфина России от 20 июня 2006 г. N 03-11-04/2/124). Для этого надо умножить стоимость реализованных и оплаченных товаров, которая списывается на расходы в текущем периоде, на соответствующую налоговую ставку данного налога:

$$\text{НДС}_{\text{ср}} = P \times \text{налоговая ставка НДС},$$

где P - стоимость реализованных и оплаченных товаров, которая списывается на расходы в текущем периоде;

НДС<sub>ср</sub> - сумма "входного" налога на добавленную стоимость, которая относится к реализованным и оплаченным товарам и которую можно отнести на расходы текущего периода.

Надо сказать, что, несмотря на мнение чиновников, формально **Налоговый кодекс** РФ не требует, чтобы организация, применяющая "упрощенку", списывала "входной" НДС одновременно с материальными расходами или покупной стоимостью товаров. То есть отнести НДС на затраты можно сразу после того, как материалы будут оплачены и оприходованы, а товары оплачены и проданы. Однако поскольку арбитражной практики по этому вопросу не сложилось, предугадать, чью сторону примут судьи, невозможно.

Суммы НДС, уплаченные при исполнении обязанностей налогового агента по аренде государственной и муниципальной собственности, можно также учесть в составе расходов в соответствии с **подпунктом 8 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

## Глава 13. Проценты по кредитам и займам и расходы по оплате услуг кредитных организаций

### 13.1. Проценты по кредитам и займам

Проценты по кредитам и займам можно учесть в составе расходов при расчете "упрощенного" налога на основании **подпункта 9 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Такие расходы учитываются в порядке, который определен **главой 25** Налогового кодекса РФ.

**Статья 269** Налогового кодекса РФ устанавливает, в каком порядке учитываются при налогообложении прибыли проценты по долговым обязательствам любого вида. По общему правилу включить в расходы проценты можно лишь в пределах, которые не превышают определенного норматива.

Определяя максимальную величину процентов по заемным средствам, которую можно учесть в составе расходов для целей налогообложения, фирма может выбрать один из двух предложенных **Налоговым кодексом** РФ вариантов расчета.

Первый. Заемщик определяет средний уровень процентов по полученным в течение квартала кредитам. В расчет берутся проценты по тем договорам, которые заключены на сопоставимых условиях. То есть когда деньги получены в одинаковой валюте, на те же сроки, под аналогичные обеспечения, в сопоставимых объемах.

Если таковых займов не было, то можно воспользоваться вторым вариантом расчета. В этом случае максимальный уровень процентов, которые можно учесть при налогообложении прибыли, составляет:

- по договорам в иностранной валюте - 15% годовых;
- по рублевым договорам - **ставка рефинансирования**, увеличенная в 1,1 раза.

Если во время действия кредитного договора ставка рефинансирования менялась, расчет нужно делать исходя из той ставки, которая действует на дату признания расходов в виде процентов.

В расходы, которые подлежат нормированию, помимо процентов включают и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах. Причем учитываются как положительные, так и отрицательные суммовые разницы. Норма будет такой же, как и для рублевых заимствований: ставка рефинансирования Центробанка, увеличенная в 1,1 раза.

**Пункты 2-4 статьи 269** Налогового кодекса РФ устанавливают особый порядок расчета процентов по некоторым кредитам и займам, полученным российской организацией от иностранной организации, которая владеет (прямо или косвенно) более чем 20% ее уставного (складочного) капитала. Напомним, что согласно **статье 106** Гражданского кодекса РФ в этом случае российская организация считается зависимым обществом, а иностранная - преобладающим или участвующим обществом.

Задолженность перед иностранной организацией, которая предоставила кредит или заем зависимой российской организации, называется контролируемой. Упомянутый особый порядок расчета процентов по контролируемой задолженности применяется в том случае, если ее сумма более чем в три раза превышает собственный капитал российской организации. Для кредитных организаций и организаций, которые занимаются лизингом, указанный предел составляет 12,5 раз. Согласно **пункту 2 статьи 269** Налогового кодекса РФ собственный капитал - это разность между суммой активов и величиной обязательств российской организации.

При расчете собственного капитала не надо учитывать задолженность по налогам и сборам (в том числе и ту, по которой организации предоставлены отсрочки, рассрочки, налоговые кредиты и инвестиционные налоговые кредиты).

Проценты по контролируемой задолженности, которые можно учесть при налогообложении прибыли, рассчитывают так. Фактически начисленные за квартал (полугодие, 9 месяцев или год) проценты умножают на коэффициент капитализации. Этот коэффициент равен  $1/3$  (для банков и организаций, занимающихся лизингом, -  $1/12,5$ ) отношения непогашенной контролируемой задолженности к величине собственного капитала, которая соответствует доле участия иностранной организации в уставном (складочном) капитале должника. Коэффициент капитализации рассчитывается на конец I квартала, полугодия, 9 месяцев и года.

В состав расходов можно включить только ту часть процентов по контролируемой задолженности, которая не превышает сумму, рассчитанную с помощью коэффициента капитализации. Оставшаяся часть процентов для целей налогообложения прибыли приравнивается к дивидендам и облагается российской организацией (налоговым агентом) налогом на прибыль по ставке 15%.

### 13.2. Банковские услуги

В расходы при расчете "упрощенного" налога можно включить также и суммы, уплаченные кредитным организациям за услуги.

Кредитная организация - это юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации имеет право осуществлять предусмотренные законом банковские операции. Такое определение приведено в **статье 1** Федерального закона от 2 декабря 1990 г. N 395-1 "О банках и банковской деятельности".

Услуги, которые оказывают кредитные организации своим клиентам, указаны в **статье 5** Закона РФ от 2 декабря 1990 г. N 395-1 "О банках и банковской деятельности". Это:

- привлечение денег физических и юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
- размещение денег на депозитных счетах;
- открытие и обслуживание счетов физических и юридических лиц;
- перевод денег по поручению своих клиентов;
- инкассация денег, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;
- покупка и продажа валюты;
- эмиссия и обслуживание пластиковых карт;
- предоставление кредитов;
- выдача банковских гарантий или поручительств при проведении сделок;
- консультационные, информационные и другие услуги.

Оплату услуг банка за пользование системой "клиент-банк" фирмы могут учесть при определении налоговой базы по "упрощенного" налогу (**письмо** Минфина России от 15 декабря 2005 г. N 03-11-04/2/151). Комиссия за перечисление на расчетный счет организации-продавца товаров денежных средств со счетов физических лиц-покупателей данных товаров в кредит также могут учитываться при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (**письмо** Минфина России от 22 июня 2006 г. N 03-11-04/2/126).

Кроме того, по мнению чиновников главного финансового ведомства, если

банк выдает потребительские кредиты покупателям компании и перечисляет на счета компании деньги за физических лиц, а организация оплачивает комиссию банка, то расходы по оплате услуг банка (комиссии) по перечислению на расчетный счет организации-продавца товаров денежных средств со счетов физических лиц-покупателей данных товаров в кредит, могут учитываться при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (**письмо** Минфина РФ от 22 июня 2006 г. N 03-11-04/2/126).

## **Глава 14. Услуги по охране и пожарной безопасности**

### **14.1. Расходы на обеспечение пожарной безопасности**

Пожарная безопасность - это состояние защищенности личности, имущества, общества и государства от пожаров. Такое определение прописано в **Федеральном законе** от 21 декабря 1994 г. N 69-ФЗ. А меры пожарной безопасности - это действия по обеспечению пожарной безопасности, в том числе по выполнению требований пожарной безопасности.

То есть затраты на любые меры, направленные на защищенность личности, имущества, общества и государства от пожаров, будут являться расходами на пожарную безопасность и приниматься при расчете "упрощенного" налога независимо от того, являются ли они обязательными или добровольными платежами.

Для оказания услуг в области пожарной безопасности требуется наличие лицензии. Законодательство для подтверждения расходов не требует обязательного запроса лицензии у поставщика услуг, но во избежание трений с налоговиками лучше запрашивать копию лицензии. Хотя это не всегда и нужно. Ведь если налогоплательщик для оборудования стенда пожарной безопасности приобрел лопаты, ведра, заказал ящик для песка, то никакой лицензии в данном случае может и не быть.

### **14.2. Расходы на оплату услуг по охране имущества**

Охранная деятельность регулируется **Федеральным законом** от 11 марта 1992 г. N 2487-1 "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации". Частная охранная деятельность определяется как оказание на возмездной договорной основе услуг физическим и юридическим лицам предприятиями, имеющими специальное разрешение (лицензию) органов внутренних дел, в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов.

В целях охраны разрешается предоставление следующих видов услуг:

- 1) защита жизни и здоровья граждан;
- 2) охрана имущества собственников, в том числе при его транспортировке;
- 3) проектирование, монтаж и эксплуатационное обслуживание средств охранно-пожарной сигнализации;
- 4) консультирование и подготовка рекомендаций клиентам по вопросам правомерной защиты от противоправных посягательств;
- 5) обеспечение порядка в местах проведения массовых мероприятий.

Аналогично расходам на пожарную безопасность, получаем, что любые

расходы, связанные с охраной имущества, и иные услуги охранной деятельности, оказанные специализированными хозяйствующими субъектами, имеющими лицензию, подлежат принятию при расчете "упрощенного" налога.

Иногда организации прибегают к помощи частных детективных агентств. Возникает вопрос: можно ли такие затраты списать в уменьшение налогооблагаемых доходов при расчете "упрощенного" налога? Нет, нельзя. И вот почему. Частная детективная и охранная деятельность - это оказание на возмездной договорной основе услуг физическим и юридическим лицам предприятиями, имеющими специальное разрешение (лицензию) органов внутренних дел, в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов. Такое определение приведено в **статье 1** Закона РФ от 11 марта 1992 г. N 2487-1 "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации".

В **статье 3** Закона N 2487-1 сказано, что частные детективные агентства, в частности, могут оказывать следующие виды услуг:

- собирать сведения по гражданским делам на договорной основе с участниками процесса;
- изучать рынок, получать информацию для деловых переговоров, выявлять некредитоспособных или ненадежных деловых партнеров;
- устанавливать обстоятельства неправомерного использования в предпринимательской деятельности фирменных знаков и наименований, недобросовестной конкуренции, а также разглашения сведений, составляющих коммерческую тайну; поиск утраченного гражданами или предприятиями, учреждениями, организациями имущества.

Расходы, указанные в **подпункте 10 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ, принимаются применительно к порядку, предусмотренному статьей 264 Налогового кодекса РФ для исчисления налога на прибыль. Так вот **подпунктом 6 пункта 1** указанной статьи установлено, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности. В том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел РФ в соответствии с законодательством РФ, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты).

Таким образом, оказание услуг частным детективным агентством, имеющим лицензию органов внутренних дел, осуществляется на возмездной договорной основе в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов. Частные детективные агентства оказывают услуги, относящиеся к сыскной, а не охранной деятельности. В закрытом перечне расходов, который приведен в **статье 346.16** Налогового кодекса РФ, услуги сыскной деятельности не упомянуты. Следовательно, они не могут быть учтены при исчислении "упрощенного" налога, поскольку такие расходы в указанном перечне не поименованы.

## **Глава 15. Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации**

В данном случае **глава 26.2** Налогового кодекса РФ отсылает нас к Таможенному кодексу РФ. Обратите внимание, что он действует в той части, которой не противоречит **Таможенному кодексу** Таможенного союза. В соответствии со статьей 318 Таможенного кодекса РФ к таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- 5) таможенные сборы.

В соответствии со статьей 319 Таможенного кодекса РФ обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникает:

- 1) при ввозе товаров - с момента пересечения таможенной границы;
- 2) при вывозе товаров - с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации.

В **статье 13** Налогового кодекса РФ среди федеральных налогов и сборов пошлин нет. Да и **подпункт 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ применить не удастся. Он позволяет списать на расходы налоги и сборы, уплаченные в соответствии с налоговым законодательством. Таможенные пошлины к таким платежам не относятся, на что указано в **статье 51** Бюджетного кодекса РФ. Прямо же экспортные пошлины в пункте 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ не упомянуты. А поскольку приведенный там перечень расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход, является исчерпывающим, экспортные пошлины в целях налогообложения по упрощенной системе не учитываются.

## **Глава 16. Расходы на содержание служебного транспорта, а также компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов**

### **16.1. Расходы на содержание автотранспорта**

В соответствии с **подпунктом 12 пункта 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ налогоплательщик может уменьшать полученные доходы на расходы по содержанию служебного транспорта. Причем такие расходы учитываются в порядке, который определен главой 25 Налогового кодекса РФ, в частности статьей 264. Так вот, **подпунктом 11 пункта 1** упомянутой статьи к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). В расходы на содержание включают стоимость ГСМ, масел и запчастей, оплата услуг по ремонту и техническому обслуживанию автомобилей и т.д.

Добавим, что в соответствии с **подпунктом 1 пункта 2 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из

кассы. А при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц.

То есть организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, вправе учитывать при расчете "упрощенного" налога расходы на содержание служебных автомобилей. Указанные расходы, скажем по ГСМ, принимаются после их оплаты по мере списания топлива в производство, при условии признания их обоснованными и документально подтвержденными затратами, произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Если организация арендует автомобиль, то все расходы по его содержанию включаются в затраты при условии, что договором аренды предусмотрено, что оплачивает их арендатор. Такое мнение приведено в **письме** Минфина России от 1 февраля 2006 г. N 03-11-04/2/24.

## 16.2. Компенсация за использование личных автомобилей

Расходы на выплату компенсаций за использование личного транспорта сотрудников для служебных поездок принимаются для целей налогообложения в пределах норм. Они установлены **постановлением** Правительства от 8 февраля 2002 г. N 92.

В указанном **постановлении** установлено, что при применении упрощенной системы налогообложения эти нормы используются для определения расходов на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов. То есть нормы, установленные постановлением N 92, применяются и для исчисления "упрощенного" налога. В настоящий момент применяются следующие нормы:

	(рублей в месяц)
легковые автомобили с рабочим объемом двигателя: - до 2 000 куб. см включительно	1200
- свыше 2 000 куб. см	1500
мотоциклы	600

### Пример

За использование личного автомобиля (с рабочим объемом двигателя до 2 000 куб. см включительно) в служебных целях предприятие выплатило работнику 2 000 руб. Из них 1 200 руб. будут учтены при расчете "упрощенного" налога, а 800 руб. будут списаны без уменьшения налогооблагаемой базы по "упрощенному" налогу.

Обратите внимание: из **письма** Минфина России от 21 июля 1992 г. N 57 следует, что суммы за износ, горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание, ремонт и страхование автомобиля уже вошли в компенсацию. То есть учесть их в расходах нельзя. Аналогичные выводы содержит **письмо** Минфина России от 13 апреля 2007 г. N 14-05-07/6.

Более того, в **письме** Минфина России N 57 сказано, что компенсации начисляются раз в месяц и не зависят от числа календарных дней в месяце. То есть за время, когда сотрудник отсутствует на работе (отпуск, командировка, болезнь и т.п.) и автомобиль простаивает, выплаты не положены. Таким образом, компенсацию нужно еще скорректировать с учетом отработанных дней. В **письме**



УФНС по г. Москве от 22 февраля 2007 г. N 20-12/016776 оговаривается, что компенсация за использование личного транспорта считается экономически обоснованным расходом лишь в случае, если работа сотрудника связана с постоянными разъездами, и это отмечено в его должностной инструкции.

Кроме того, чтобы расходы на компенсацию за использование личного транспорта в служебных целях принимались при исчислении "упрощенного" налога, необходимо, чтобы они были надлежащим образом оформлены. То есть на предприятии должны присутствовать организационно-распорядительные документы, в частности приказы о выплате сумм компенсации, документы, свидетельствующие о наличии транспортного средства, документы, подтверждающие использование личного транспорта в служебных целях.

По мнению представителей налоговых органов, для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию организации:

- личное заявление;
- копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке;
- копию доверенности, заверенную в установленном порядке, при использовании легкового автомобиля по доверенности собственника.

Работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок по доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в том же порядке, в каком выплачивается компенсация работнику, являющемуся собственником автомобиля.

Основанием для выплаты компенсации работнику является приказ руководителя организации. И обязательно надо помнить, сумма выплачиваемой компенсации включает в себя и все расходы, возникающие в связи с использованием личного автомобиля.

К примеру, при выплате дополнительной компенсации за ГСМ такие суммы не будут приниматься при исчислении "упрощенного" налога и вообще подлежат включению в совокупный доход работника с удержанием НДФЛ.

В отношении же предпринимателей, выплачивающих компенсацию своим работникам, по мнению некоторых налоговиков, такие затраты не могут быть учтены при расчете налога. Дескать, несмотря на то что они поименованы в **главе 26.2** Налогового кодекса РФ, нормы компенсации расходов установлены только для юридических лиц. Для физических лиц таких норм нет. Следовательно, и затраты на такие выплаты нельзя учесть при расчете налога. Однако Минфин России в **письме** от 8 августа 2005 г. N 03-11-04/2/40 с такой точкой зрения не согласился. В письме есть ссылка на нормы, установленные **постановлением** Правительства РФ N 92 для юрлиц.

## Глава 17. Расходы на командировки

Состав командировочных расходов, которые можно учесть при расчете "упрощенного" налога, установлен **подпунктом 13 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Формулировка этого подпункта полностью повторяет текст **подпункта 12 пункта 1 статьи 264** Налогового кодекса РФ. Следовательно, состав командировочных расходов, учитываемых при общем режиме налогообложения и при применении УСН, один и тот же. В него включаются:

- проезд к месту командировки и обратно;
- наем жилого помещения и оплата дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах;
- суточные или полевое довольствие;

- оформление виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда и тому подобные платежи.

**Федеральным законом** от 22 июля 2008 г. N 155-ФЗ было отменено нормирование суточных. Это важная новелла для российского законодательства. Для признания расходов при упрощенной системе налогообложения требуется выполнение тех же основных принципов, что и при включении расходов в налоговую базу по налогу на прибыль (**п. 2 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Расходы должны быть документально подтверждены, экономически обоснованы и направлены на получение дохода (**п. 1 ст. 252** Налогового кодекса РФ).

Денежные компенсации работнику за найм жилого помещения во время командировки, которые не были документально подтверждены, нельзя включать в расходы, учитываемые при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Суточные уменьшают налогооблагаемые доходы полностью. Это относится и к расходам на проезд и проживание, которые также учитываются при расчете "упрощенного" налога полностью. Это не относится к расходам на посещение бара, ресторана, фитнес-центра при гостинице и другим аналогичным расходам, которые в целях налогообложения учесть нельзя.

Если организация или предприниматель, применяющие "упрощенку", поручили купить билеты и забронировать номера в гостинице сторонней организации, то помимо суточных, расходов на проезд и проживание они оплачивают услуги посредника. По мнению чиновников, расходы на посреднические услуги при расчете "упрощенного" налога не учитываются, так как они не упомянуты в **статье 346.16** Налогового кодекса РФ (см., например, **письмо** Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/2/33).

Однако в другом своем письме чиновники пришли к противоположному выводу. Сотрудник, находясь в командировке, вынужден сдать билеты на самолет или поезд, поскольку дата возвращения была перенесена. Часть же суммы за билет при возврате была удержана агентством. Если чиновники сочтут перенос даты вылета обоснованным, то указанные расходы можно включить в затраты организации на основании **подпункта 13 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Причем даже в том случае, если не будет возможности сдать обратный билет (**письмо** Минфина России от 14 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/338). То есть главное - наличие в отчете о командировке четкого обоснования переноса даты вылета. Скажем, форс-мажорные обстоятельства или затянувшиеся переговоры. В этом случае расходы, связанные со сдачей обратного билета, вы сможете учесть при расчете "упрощенного" налога.

Особенно хочется остановиться на некоторых аспектах, связанных с командировками. Во-первых, имеет значение, куда направляется в командировку сотрудник. Командированному оплачиваются расходы на проезд к месту командировки и обратно, к месту постоянной работы воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования. При этом уточнено, если, например, станция находится за чертой населенного пункта, то оплачивается проезд до нее транспортом общего пользования. Так сказано в **пункте 12** инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. N 62 "О служебных командировках в пределах СССР" (далее - инструкция).

То есть согласно указанному документу местом командировки понимается именно населенный пункт, в который командирован сотрудник. К такому же выводу пришел и ФАС Северо-Западного округа в **постановлении** от 10 февраля 2004 г. N А66-6196-03. Поэтому судьи отказали учесть в составе расходов затраты по проезду в метро от вокзала к зданию организации, куда были командированы

сотрудники, расположенному в этом же городе. Судьи рассуждали так. Местом назначения командированного признается город Москва. Поэтому ни о каком возмещении расходов по проезду сотрудников в метро говорить не приходится. Такие расходы включаются в суточные. Отметим, что сейчас действует новое **положение** об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденное **постановлением** Правительства РФ от 13 октября 2008 г. N 749. Однако в нем ничего не сказано об отмене **инструкции** N 62. По всей видимости, инструкцию можно применять в части, не противоречащей новому положению.

Обращают судьи также внимание и на обоснованность расходов. Скажем, если сотрудник может добраться до места командировки прямым поездом, а вместо этого покупает билеты на самолет через транзитный аэропорт, такие расходы вряд ли могут считаться оправданными.

## Глава 18. Расходы на нотариальное оформление документов

В соответствии с "**Основами законодательства** Российской Федерации о нотариате" от 11 февраля 1993 г. N 4462-1 нотариусы совершают следующие нотариальные действия:

- удостоверяют сделки;
- выдают свидетельства о праве собственности на долю в общем имуществе супругов;
- налагают и снимают запрещения отчуждения имущества; свидетельствуют верность копий документов и выписок из них; свидетельствуют подлинность подписи на документах;
- свидетельствуют верность перевода документов с одного языка на другой; удостоверяют факт нахождения гражданина в живых;
- удостоверяют факт нахождения гражданина в определенном месте;
- удостоверяют тождественность гражданина с лицом, изображенным на фотографии;
- удостоверяют время предъявления документов;
- передают заявления физических и юридических лиц другим физическим и юридическим лицам;
- принимают в депозит денежные суммы и ценные бумаги;
- совершают исполнительные надписи;
- совершают протесты векселей;
- предъявляют чеки к платежу и удостоверяют неоплату чеков;
- принимают на хранение документы; совершают морские протесты;
- обеспечивают доказательства, а также выдают свидетельства о праве на наследство и принимают меры к охране наследственного имущества.

Законодательными актами Российской Федерации могут быть предусмотрены и иные нотариальные действия. В соответствии со **статьей 22** Основ законодательства Российской Федерации о нотариате за совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации. За выполнение действий, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется

соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. Полученные денежные средства остаются в распоряжении нотариуса.

Нотариальное действие признается совершенным после уплаты государственной пошлины или суммы согласно тарифу. То есть в большинстве случаев при возникновении совершения нотариальных действий, связанных с производственными потребностями хозяйствующего субъекта, придется заплатить плату, соответствующую по размерам государственной пошлине. Размеры государственной пошлины, взимаемой за совершение нотариальных действий, указаны в **главе 25.3** Налогового кодекса РФ "Государственная пошлина". А вот расходы на нотариальное заверение по тарифам, превышающим установленные Налоговым кодексом РФ, при исчислении "упрощенного" налога приняты не будут.

## **Глава 19 Расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги. Публикация отчетности**

### **19.1. Расходы на оплату бухгалтерских услуг**

Организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", могут не вести бухгалтерский учет, они должны учитывать основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета (**п. 3 ст. 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"), а также отражать свои доходы и расходы в специальной Книге доходов и расходов. Правда, и налоговики, и Минфин настаивают, что вести бухгалтерский учет должны фирмы, зарегистрированные как ООО или акционерные общества. Без этого им не выплатить учредителям дивидендов (**письмо** Минфина России от 8 июня 2005 г. N 03-03-02-04).

Кроме того, "упрощенцы" обязаны представлять в налоговые органы декларации по налогу при УСН. Поэтому без профессионального бухгалтера здесь обойтись сложно. В **подпункте 15 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ сказано, что при расчете данного налога учитываются расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги. То есть законодательство о бухгалтерском учете не запрещает организациям, применяющим "упрощенку", продолжать вести бухгалтерский учет и даже обязывает пользователей спецрежима организовать такой учет в отношении основных средств и нематериальных активов.

Решение о том, как именно организовать бухгалтерский учет, руководитель компании принимает самостоятельно в зависимости от объема учетной работы. Можно создать отдельное структурное подразделение, ввести в штат должность бухгалтера, вести учет самостоятельно или поручить его на договорных началах сторонней организации (**п. 2 ст. 6** Федерального закона от N 129-ФЗ).

Глава 26.2 Налогового кодекса прямо предусматривает, что затраты на бухгалтерские услуги включаются в состав расходов, уменьшающих "упрощенный" налог. Главное, чтобы такие расходы были экономически обоснованы и подтверждены документально (**п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252** Налогового кодекса РФ). Иных условий налоговое законодательство не содержит.

### **19.2. Аудиторские услуги**

Согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность, которая включает:

- 1) независимую проверку бухгалтерской и финансовой отчетности организации и предпринимателей;
  - 2) оказание услуг, сопутствующих аудиту.
- Обратите внимание, в состав сопутствующих аудиту услуг включаются:
- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;
  - составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
  - анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и предпринимателей;
  - бухгалтерское, налоговое, управленческое, правовое, экономическое и финансовое консультирование;
  - представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным сборам;
  - оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественного комплекса, а также предпринимательских рисков;
  - разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
  - проведение маркетинговых исследований;
  - обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

### 19.3. Юридические услуги

Организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включать в расходы суммы, истраченные на оплату юридических услуг (**подп. 15 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Понятно, что все эти услуги должны быть связаны с производственной деятельностью субъекта "упрощенки". И, конечно же, они должны быть подтверждены документально (договорами на оказание услуг, платежными документами).

Добавим, что расходы при "упрощенке" принимаются в том же порядке, что и по налогу на прибыль. А что касается налога на прибыль, то налоговики и чиновники не раз высказывали мнение, что расходы на юридические услуги можно принимать в целях налогообложения только в том случае, если в штате организации (индивидуального предпринимателя) нет специалиста, чьи должностные обязанности совпадают с перечнем услуг, оказываемых сторонней фирмой. Такие разъяснения приведены, к примеру, в **письме** Минфина от 5 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/222. Отметим, что судьи в этом вопросе вставали не раз на сторону налогоплательщиков (**постановление** Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. N 14616/07, **постановление** ФАС Уральского округа от 10 января 2008 г. N Ф09-10873/07-С2).

Организация, основным видом деятельности которой является оказание юридических услуг, вправе учитывать в целях налогообложения обоснованные и документально подтвержденные расходы на оплату аналогичных услуг, оказываемых сторонними организациями. Расходы на оплату юридических услуг могут быть учтены и на основании **подпункта 15 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Организация вправе самостоятельно определить, к какой именно группе она отнесет такие расходы (см., например, **письмо** Минфина России от 7 марта 2006 г. N 03-11-04/2/57).

### 19.4. Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности и раскрытие другой информации

Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности и раскрытие другой

информации (**подп. 16 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ) принимаются при расчете "упрощенного" налога лишь в том случае, когда этого требует законодательство.

Согласно **статье 16** Федерального закона N 129-ФЗ "О бухучете" обязаны публиковать бухгалтерскую отчетность открытые акционерные общества, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды. Справедливости ради отметим, что большинство из перечисленных организаций применять упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности не могут.

А что понимается под иным раскрытием информации? Ну, к примеру, если хозяйственное общество, будучи на "упрощенке", приобрело более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. **Статья 106** Гражданского кодекса РФ предписывает в этом случае опубликовать эту информацию. Другой пример - когда общество с ограниченной ответственностью приняло решение уменьшить уставный капитал (**п. 4 ст. 20** Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Или когда акционерное общество размещает свои ценные бумаги на организованном рынке ценных бумаг (**ст. 92** Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

## Глава 20. Канцелярские товары

Согласно **подпункту 17 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ в составе расходов при расчете "упрощенного" налога организации и предприниматели на упрощенной системе налогообложения учитывают стоимость канцелярских товаров. Она списывается в расходы после оплаты и оприходования таких товаров.

Причем товарные чеки на покупку канцтоваров подтверждают, что товары оприходованы. Более того, как отметил в **постановлении** ФАС Поволжского округа от 19 июня 2007 г. N А55-12166/06-51, указание в товарных чеках на то, что приобретались канцелярские товары, даже без их расшифровки, является достаточным основанием для отнесения этих сумм на расходы при расчете налога.

По этой статье затрат в расходах учитываются бланки строгой отчетности. А вот со специализированной литературой так не получится. Официальные органы против. Объяснение стандартное: такого вида расходов нет в закрытом перечне **статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

## Глава 21. Расходы на оплату услуг связи

К расходам по услугам связи можно отнести затраты на факсимильную и спутниковую связь, электронную почту, а также информационные системы (СВИФТ, Интернет и иных аналогичных систем), телефонную (в том числе услуги операторов сотовой связи) и телеграфную связь. Так сказано в **подпункте 18 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Указанные расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций **подпунктом 25 пункта 1 статьи 264** Налогового кодекса РФ.

Конкретные перечни услуг, относимых к вышеперечисленным затратам, содержатся в соответствующих постановлениях Правительства РФ.

## 21.1. Расходы на оплату услуг сотовой связи

**Статьей 2** Федерального закона от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ "О связи" установлено, что электросвязью являются любые излучение, передача или прием знаков, сигналов, голосовой информации, письменного текста, изображений, звуков или сообщений любого рода по радиосистеме, проводной, оптической и другим электромагнитным системам. Следовательно, расходы на оплату услуг мобильной радиотелефонной (сотовой) связи могут быть отнесены в состав расходов по оплате услуг связи.

Указанные расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, и их размер должен быть экономически обоснован. Эти расходы также должны подтверждаться соответствующими документами об их оплате. К таким документам могут быть отнесены: счет телефонной станции, расшифровка оператора с указанием номеров телефонов, с которыми велись переговоры, иные документы, подтверждающие производственный характер отношений с абонентом. Однако требование налоговыми органами отчета о содержании переговоров является неправомерным. Для подтверждения экономической обоснованности переговоров организация должна быть готова подтвердить, что телефонные номера, указанные в детализированных отчетах, принадлежат организациям-контрагентам. Это можно сделать на основании договоров, накладных, счетов-фактур, доверенностей, информационных писем и т.п.

## 21.2. Расходы на Интернет

Всемирная сеть Интернет активно используется всеми участниками коммерческой деятельности. Переписка с контрагентами по электронной почте, проведение банковских платежей в системе "Банк-клиент" - все это происходит через электронные каналы связи.

Услуги связи являются одним из видов расходов, которые организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", могут учесть при расчете "упрощенного" налога (**подп. 18 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). При использовании упрощенной системы налогообложения расходы на оплату услуг связи учитываются в соответствии со **статьей 264** Налогового кодекса РФ. Согласно **подпункту 25 пункта 1 статьи 264** Налогового кодекса РФ услуги связи включают в себя электронную почту и Интернет (**подп. 25 п. 1 ст. 264** Налогового кодекса РФ).

### 21.2.1. Плата за доступ в Интернет

Если организация подключается через выделенную линию, то она оплачивает услуги по подключению. Расходы на прокладку выделенной линии нельзя учесть в составе расходов, так как они не относятся к услугам связи. Однако некоторые специалисты настаивают на том, что услуги по подключению к сети Интернет необходимо учитывать в составе расходов как услуги связи (**подп. 18 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Если же выход в сеть осуществляется через модем, то расходы на его приобретение можно включить в стоимость компьютера как основного средства, которая учитывается при расчете "упрощенного" налога (**ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).



Стоимость оплаченных услуг за доступ и обслуживание сети Интернет, а также за обслуживание адреса электронной почты "упрощенец" вполне обоснованно может учесть при расчете "упрощенного" налога (**письмо** Минфина России от 27 марта 2006 г. N 03-11-04/2/70).

Надо сказать, что на местах налоговой инспекции нередко отказывают принимать расходы на Интернет. Так, по мнению инспекторов, **подпункт 18 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ содержит исчерпывающий перечень расходов, к которым расходы за услуги электронной почты, информационных систем (СВИФТ, Интернет...) не относятся. Однако судьи такой подход признали неверным (**постановление** ФАС Московского округа от 9 августа 2006 г. (14 августа 2006 г.) по делу N КА-А40/7402-06).

### 21.2.2. Расходы по созданию сайта

Многие организации открывают свой сайт в Интернете. Затраты по созданию сайта включают в себя расходы на:

- разработку программы и дизайна сайта;
- услуги хостинга (размещение сайта на дисковом пространстве провайдера);
- регистрацию доменного имени.

Расходы на разработку сайта учитываются в целях налогообложения в зависимости от того, имеет ли организация исключительные права на этот сайт или нет.

В первом случае расходы на создание сайта включаются в первоначальную стоимость нематериального актива, стоимость которого формируется по правилам **главы 25** Налогового кодекса РФ. При использовании упрощенной системы налогообложения стоимость нематериальных активов уменьшает доходы организации, облагаемые налогом при УСН (**подп. 2 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Расходы на оплату регистрации доменного имени и хостинга в первоначальную стоимость нематериального актива (сайта) не включаются. Это связано с тем, что домен, как правило, регистрируется на год, а хостинг может предоставляться и на месяц, и на квартал, и на год. Иными словами, сроки полезного использования нематериального актива (сайта) и услуг различаются.

Следовательно, услуги по регистрации доменного имени и представлению хостинга являются самостоятельными расходами. Такие виды затрат не предусмотрены **статьей 346.16** Налогового кодекса РФ.

Если же у организации нет исключительного права на сайт, то учесть его в качестве нематериального актива она не может. Но это вовсе не значит, что организация не сможет уменьшить свои доходы на сумму расходов по созданию сайта.

Как правило, на сайте размещается информация рекламного характера. Следовательно, организация может с полным основанием включить затраты на разработку сайта в состав рекламных расходов (**подп. 20 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). К рекламным расходам можно отнести и затраты на регистрацию доменного имени и услуги хостинга, так как без этих услуг сайт с рекламной информацией работать не будет.

### **21.2.3. Стоимость установки и сопровождения программы для передачи налоговой отчетности через Интернет**

В настоящее время все организации вправе сами выбирать, как сдавать отчетность. Хотя в последнее время представители официальных органов все больше агитируют за переход налогоплательщиков на подачу отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, описывая многочисленные преимущества такого способа представления отчетности. Не надо стоять в очередях в инспекции, можно оперативно сверяться с налоговиками по поводу платежей в бюджет, становится меньше ошибок, так как программа, которая используется для формирования файлов с отчетностью, позволяет их предварительно проверять. Правда, не стоит забывать и о недостатках. Скажем, если налоговики потребуют принести дополнительно документы в рамках камеральной проверки, без визита в налоговую не обойтись.

Если фирма, применяющая упрощенную систему налогообложения, решится на сдачу электронной отчетности, ей необходимо установить соответствующую программу, а также платить за сопровождение и обновление. Можно ли такие расходы учесть при расчете "упрощенного" налога? Да, можно. Основание - **подпункты 18 и 19 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Чиновники Минфина России в данном случае на стороне налогоплательщиков (**письмо** от 9 октября 2007 г. N 03-11-04/2/250).

### **21.3. Расходы на периодические издания**

Если фирма применяет упрощенную систему налогообложения и выписывает периодические издания, возникает вопрос, как списывать такие затраты в расходы. По мнению чиновников, стоимость брошюр и журналов учесть при налогообложении "упрощенец" не может. Ведь в **пункте 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ, в которой приведен закрытый перечень затрат, принимаемых при "упрощенке", такие расходы прямо не поименованы. Такое мнение было высказано в **письме** Минфина России от 17 января 2007 г. N 03-11-04/2/12.

Однако это вовсе не значит, что такие затраты нельзя списать по другой статье расходов. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД) определяет, что подписка на периодические издания относится к услугам связи (**код 64.11.14** ОКВЭД). А расходы по оплате услуг связи принимаются при "упрощенке" в соответствии с **подпунктом 18 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

## **Глава 22. Расходы на приобретение программ для ЭВМ, баз данных**

**Подпунктом 19 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при определении объекта налогообложения налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных.

В соответствии с этим подпунктом "упрощенцы" вправе учесть в составе расходов затраты на покупку права на использование программ для ЭВМ и баз данных, а также их обновлений по договорам с правообладателями (по

лицензионным соглашениям) и расходов на приобретение правовых баз и их обновлений (**письмо** Минфина России от 29 июня 2006 г. N 03-11-04/2/137). Речь идет о правовых системах "Консультант Плюс" и "Гарант", бухгалтерских программах 1С (**письмо** Минфина России от 31 октября 2006 г. N 03-11-04/2/229).

В **пункте 2 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ сказано, что расходы на компьютерные программы принимаются по правилам, которые сформулированы в статье 264 Налогового кодекса РФ. **Подпунктом 26 пункта 1** этой статьи установлено, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся затраты, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 20 тыс. руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных.

Теперь остается определиться, в какой момент их включать в расходы. Как мы уже говорили, расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

Расходы, связанные с приобретением права на использование бухгалтерской программы и ее обновление, при исчислении "упрощенного" налога учитываются в расходах, уменьшающих доходы, в размере платежей, предусмотренных зарегистрированным в установленном порядке лицензионным договором, заключенным с правообладателем. При этом указанные расходы учитываются на дату внесения указанных платежей налогоплательщиком в соответствии с условиями лицензионного договора при условии соблюдения требований, установленных **пунктом 1 статьи 252** Налогового кодекса РФ. В случае отсутствия лицензионного договора с правообладателем указанные расходы не признаются документально подтвержденными затратами и, следовательно, не уменьшают налоговую базу по налогу при УСН.

## **Глава 23. Расходы на рекламу**

Реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке. Об этом сказано в **статье 2** Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе".

Расходы на рекламу принимаются при исчислении налоговой базы по "упрощенному" налогу на основании **подпункта 20 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

В соответствии с **пунктом 2 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ рекламные расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному главой 25 Налогового кодекса РФ для исчисления налога на прибыль организаций. В частности, расходы на рекламу учитываются при исчислении "упрощенного" налога в соответствии с **пунктом 4 статьи 264** Налогового кодекса РФ. Все рекламные расходы делятся на нормируемые и ненормируемые.

### **23.1. Ненормируемые расходы**

К ненормируемым расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации

(в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, а также затраты на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

### Пример

Организация применяет упрощенную систему налогообложения. В феврале 2011 года фирма участвовала в выставке. За участие в выставке был уплачен взнос и арендовано место. Всего - 164 000 руб. К выставке организация заказывала также рекламные плакаты, брошюры и листовки обошлись в 45 000 руб. (НДС нет). В этом же месяце подписаны акты выполненных работ и по аренде.

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
	...			
135	Платежное поручение N 50 от 20.02.2011, акт N 45 от 14.02.2011			164 000-00
	...			
138	Платежное поручение N 68 от 27.02.2011, акт выполненных работ N 441 от 20.02.2011			45 000-00
	...			

## 23.2. Нормируемые расходы

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний (в том числе и на выставках), а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, нормируются. Для целей налогообложения расходы признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со **статьей 249** Налогового кодекса РФ.

### Пример

Доход предприятия, работающего по упрощенной системе налогообложения, составил 178 000 руб. Расходы, учитываемые при исчислении "упрощенного" налога,

составили 78 000 руб. В числе этих расходов рекламные расходы (не указанные в **абзацах втором-четвертом пункта 4 статьи 264** Налогового кодекса РФ) составили 12 000 руб. с учетом НДС.

Норматив расходов на рекламу составит:

178 000 руб.  $\times$  1% = 1 780 руб.

Рекламные расходы в пределах нормы с учетом НДС составят 1 780 руб., а сверх нормы - 10 220 руб. (12 000 - 1 780).

Таким образом, налогооблагаемая база по налогу составит:

178 000 руб. - (78 000 руб. - 10 220 руб.) = 110 220 руб.

### 23.3. Спорные расходы

Надо сказать, что иногда трудно отнести какой-то конкретный вид рекламных расходов к нормируемым или ненормируемым. Тут следует поступать так: если ваши траты можно отнести к расходам, которые указаны в **абзаце первом пункта 4 статьи 264** Налогового кодекса РФ, то они учитываются в составе расходов в полном объеме. Все остальные расходы рекламного характера надо учитывать строго в рамках норматива.

## Глава 24. Расходы на подготовку и освоение новых производств

Перечень расходов на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов можно найти в инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству. Она утверждена **постановлением** Госкомстата России от 3 октября 1996 г. N 123. В соответствии с **пунктом 4.9.1** этой инструкции к расходам на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов относятся затраты по проверке готовности этих объектов к вводу в эксплуатацию. Сюда входит комплексное опробование (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация), а также пробный выпуск предусмотренной проектом продукции, наладка оборудования.

По данной статье расходов "упрощенцы"-производственники могут учесть в целях налогообложения, к примеру, расходы на пусконаладочные работы (под нагрузкой). Такие разъяснения приведены в **постановлении** ФАС Московского округа от 13 февраля 2007 г. N КА-А40/11757-06.

## Глава 25. Расходы по уплате сумм налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ

Согласно **подпункту 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ организации-"упрощенцы" могут учесть в составе расходов суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

По мнению чиновников, по этой статье учесть можно только те налоги и сборы, от которых организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", не освобождены. К примеру, государственную пошлину, транспортный налог, земельный налог, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых и т.д.

При расчете "упрощенного" налога не учитываются налоги, уплаченные иностранным государствам, в связи с внешнеэкономической деятельностью (**письмо** МНС России от 6 мая 2004 г. N 22-1-14/818). По мнению налоговиков, законодательство РФ о налогах и сборах предусматривает устранение двойного

налогообложения только в отношении налога на прибыль организаций. Согласно **статье 311** Налогового кодекса РФ доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, при налогообложении учитываются в полном объеме по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ. Однако суммы налогов, которые уплачены иностранным государствам, можно зачесть в счет уплаты российского налога на прибыль. Для этого необходимо представить в налоговые органы документ, подтверждающий уплату иностранных налогов.

Глава 26.2 не содержит подобных норм об устранении двойного налогообложения. Поэтому доходы и расходы от внешнеэкономической деятельности учитываются в общем порядке, который установлен **статьями 346.15** и **346.16** Налогового кодекса РФ. При этом не имеет значения, где получены доходы - в России или за рубежом.

**Подпункт 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ разрешает включить в состав расходов только налоги и сборы, которые уплачены в соответствии с законодательством РФ. Следовательно, налоги, уплаченные иностранным государствам, не уменьшают доходы, полученные организацией или предпринимателем, применяющими "упрощенку".

Заметьте: в **подпункте 3 пункта 2 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ для целей налогообложения "упрощенным" налогом суммы налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность

### 25.1. Суммы "упрощенного" налога

**Подпункт 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ указывает, что в отличие от сумм других налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством в необходимых обстоятельствах, сумма налога, уплачиваемого в соответствии с главой 26.2 Налогового кодекса РФ, не учитывается в расходах для целей налогообложения при объекте "доходы минус расходы". Таким образом, сумма налога, который организация (индивидуальный предприниматель), применяющий "упрощенку" с объектом "доходы, уменьшенные на величину расходов" (но не ниже минимального налога в 1% от дохода) перечисляет в бюджет, в состав расходов не включается.

### 25.2. Налог на добавленную стоимость

В соответствии со **статьей 346.11** Налогового кодекса РФ фирмы, работающие по "упрощенке", плательщиками НДС не являются. Однако если они выставляют **счет-фактуру** и выделяют в этой бумаге налог, то должны перечислить его в бюджет. Об этом прямо сказано в **пункте 5 статьи 173** Налогового кодекса РФ.

А если НДС не заплатить, грозят ли организации какие-либо санкции? Вопрос спорный. Неоднозначно решают его и в арбитражных судах.

Некоторые специалисты считают, что привлечь "упрощенца" к налоговой ответственности за неуплату НДС нельзя. Дело в том, что штраф можно наложить только на плательщиков НДС (**п. 2 ст. 44, ст. 122** Налогового кодекса РФ), коими упрощенцы не являются. Более того, в **пункте 5 статьи 173** Налогового кодекса РФ речь идет "о лицах, не являющихся налогоплательщиками". По этой же причине не

грозят предприятию-"упрощенцу" и пени. Ведь в **статье 75** Налогового кодекса РФ в качестве лиц, которые обязаны их заплатить, также упоминаются только налогоплательщики и налоговые агенты. "Упрощенцы", неправоммерно выделившие в счете-фактуре НДС, таковыми не являются. Значит, налагать штрафы и требовать заплатить пени незаконно. Единственная их обязанность - это перечислить выделенный и полученный от покупателей НДС в бюджет.

Правда, есть и противоположные мнения на этот счет. Ведь если "упрощенцы" выставили счета-фактуры с НДС и своевременно не перечислили налог в бюджет, следовательно, штраф за данное правонарушение, а также пени взысканы правоммерно.

В целом, "упрощенцам", которые выставляют счета-фактуры с выделенным налогом, можно не опасаться штрафа за опоздание с **декларацией** по НДС. Судьи ФАС Северо-Западного округа в **постановлении** от 25 января 2006 г. N А29-8459/2005А согласились с тем, что компании на "упрощенке" обязаны отчитываться по НДС, полученному от покупателя (**п. 5 ст. 174** Налогового кодекса РФ). Однако за несвоевременное представление декларации могут быть наказаны лишь плательщики налога (**ст. 119** Налогового кодекса). Фирмы же, применяющие упрощенную систему налогообложения, плательщиками НДС не признаются (**п. 2 ст. 346.11** Налогового кодекса).

Теперь нужно определиться с тем, можно ли, уплатив НДС, включить его в расходы?

Чиновники считают, что нельзя, так как **подпункт 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ, определяющий, что в расходы включают "суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством", здесь неприменим. Включать в расходы при расчете "упрощенного" налога можно только те налоги, от уплаты которых они не освобождены. Плательщикам же НДС "упрощенцы" не являются. Следовательно, включать в расходы неправоммерно выделенный в **счетах-фактурах** и уплаченный в бюджет налог нельзя.

По нашему мнению, это не что иное, как расширительное толкование **статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Между тем НДС, выделенный в счете-фактуре "упрощенца", как раз и требует уплачивать **статья 173** Налогового кодекса РФ. То есть налог, уплаченный "упрощенцем", по идее, подпадает под этот пункт. Кроме того, здесь нелишним будет вспомнить **пункт 7 статьи 3** Налогового кодекса РФ, где сказано, что все неустранимые сомнения и неясности в законодательстве толкуются в пользу налогоплательщика. Следовательно, сумму уплаченного НДС можно записать в **графу 5** книги учета доходов и расходов.

С чиновниками соглашаются и некоторые юристы. И хотя они признают, что в соответствии с **подпунктом 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ в состав расходов включаются все суммы налогов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ, обращают внимание на следующее. Если принимать во внимание только эту норму, то НДС, уплаченный "упрощенцем", должен быть принят к вычету, ссылаясь на **пункт 2 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Там сказано, что расходы при расчете "упрощенного" налога принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в **пункте 1 статьи 252** Кодекса. А именно затраты должны быть произведены организацией, обоснованы, документально подтверждены и направлены на получение дохода. Так вот, в рассматриваемом случае не соблюдается первый из критериев. Ведь "упрощенец" уплатил НДС за счет средств, полученных от своего покупателя. Учитывая позиции Конституционного суда РФ, выраженные в нашумевших определениях **N 169-О** и **N 324-О**, эти расходы налогоплательщика не могут считаться реальными, поэтому не являются собственными расходами налогоплательщика. Таким образом, НДС, полученный "упрощенцем" с покупателя и уплаченный им в бюджет, не может



считаться его расходом "в широком смысле" и не учитывается при исчислении "упрощенного" налога. Впрочем, не включив налог в расходы, он не попадет и в доходы.

**Глава 26.2** Налогового кодекса РФ, говоря о порядке определения доходов, отсылает нас к **статье 249**. В этой статье речь идет о доходах от реализации. А вот общее определение дохода дано в **статье 248** Налогового кодекса РФ. В ней-то и прописано, что "при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленных... покупателю". И хотя прямой ссылки на нее **статья 346.15** Налогового кодекса РФ не содержит, "упрощенец" не может ее игнорировать, ведь нормы статей 249 и 248 Кодекса неразрывно связаны. Недостаточно знать перечень доходов от реализации, нужно еще и установить порядок их определения. Правоту такого подхода подтверждает и **статья 41 части первой** Налогового кодекса РФ. Если заглянуть туда, станет понятно, что доход - это прежде всего экономическая выгода организации. Налог же, полученный от покупателя, "упрощенец" платит в бюджет - а раз так, ни о какой выгоде речи быть не может. Следовательно, в доходы нужно включать выручку за минусом НДС.

Схожего мнения придерживаются и суды. В качестве примера можно привести **постановление** ФАС Северо-Западного округа от 2 мая 2006 г. N А05-17385/05-10. Вердикт судей таков: налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, освобожден от уплаты НДС. Если такой налогоплательщик выставил **счет-фактуру** с выделенным НДС и впоследствии уплатил НДС в бюджет, то эта сумма НДС не может расцениваться как доход, полученный налогоплательщиком.

Вот как рассуждали судьи. **Пунктом 3 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ установлено, что индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

В то же время в **подпункте 1 пункта 5 статьи 173** Налогового кодекса РФ главы 21 "Налог на добавленную стоимость" предусмотрено правило, согласно которому в случае выставления лицом, не являющимся плательщиком налога на добавленную стоимость, покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость, это лицо обязано перечислить в бюджет полученную от покупателей сумму налога.

Срок уплаты в бюджет полученных сумм налога такими лицами указан в **пункте 4 статьи 174** Налогового кодекса РФ - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суд на основании представленных сторонами документов установил, что налогоплательщик при реализации товаров сторонней организации увеличивал их стоимость на сумму налога на добавленную стоимость. Покупателю товаров выставлен счет-фактура, где сумма налога на добавленную стоимость выделена отдельной строкой. В соответствии с **пунктом 5 статьи 173** Налогового кодекса РФ и **пунктом 4 статьи 174** Налогового кодекса РФ налогоплательщик представил в налоговый орган **декларацию** по налогу на добавленную стоимость и уплатил в бюджет полученную от покупателя сумму налога на добавленную стоимость, что подтверждается **платежным поручением**. Эти факты налоговым органом не оспариваются.

Учитывая изложенное, суд пришел к выводу об отсутствии у налогового органа правовых оснований для включения в состав дохода, облагаемого налогом, уплачиваемым налогоплательщиком в связи с применением упрощенной системы налогообложения, налога на добавленную стоимость, полученного от покупателя

товаров и перечисленного в бюджет.

Подводя итог вышесказанному, можно посоветовать следующее. Если фискалы на местах будут требовать включать в доходы сумму выручки с учетом НДС, тогда учитывайте налог в расходах по **подпункту 22 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. В противном случае можно не показывать сумму налога ни в доходах, ни в расходах. В этом случае споров можно будет избежать вообще.

## **Глава 26. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации**

### **26.1. Списание покупной стоимости товаров**

При расчете "упрощенного" налога в расходах можно учесть покупную стоимость товаров, купленных для дальнейшей реализации. Обратите внимание: **пунктом 3 статьи 38** Налогового кодекса РФ установлено, что товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации, в том числе и ценные бумаги, которые являются имуществом на основании **пункта 2 статьи 130** Гражданского кодекса РФ.

Налогоплательщики, исчисляющие налог исходя из "доходов, уменьшенных на величину расходов", вправе уменьшить доход, полученный от продажи товаров на расходы, связанные с их приобретением. Стоимость товаров, принимаемая в расходы, должна быть уменьшена на сумму НДС, уплаченного при их приобретении (**подп. 23 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Это связано с тем, что данный налог учитывается по отдельной статье расходов (**подп. 8 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Учитывая требование **статьи 346.17** Налогового кодекса РФ, налогоплательщик может включить в состав расходов сумму фактически оплаченных расходов на приобретение товаров, но только по мере их реализации.

**Статья 268** Налогового кодекса РФ определяет, что при реализации товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров, определяемую в следующем порядке. При реализации покупных товаров - на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Выбранный метод налогоплательщик должен отразить в учетной политике для целей налогообложения. Аналогичные требования изложены в **подп. 2 п. 2 ст. 346.17** НК РФ.

### **26.2. Расходы по доставке товаров**

Что же касается расходов на доставку покупных товаров, то здесь следует обратить внимание на следующее. Когда вы закупаете товар у поставщиков, у вас могут возникнуть дополнительные затраты, связанные с его приобретением. Например, расходы на доставку товара до вашего склада, на хранение, обслуживание и т.д. Данные расходы вы вправе учесть при определении налоговой

базы (**подп. 23 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Списывать такие расходы можно на дату их фактической оплаты, не дожидаясь реализации купленных товаров (**подп. 2 п. 2 ст. 346.17** НК РФ).

При реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений **статьи 320** Налогового кодекса РФ (**пункт 1 статьи 268** Налогового кодекса РФ).

Согласно **статье 320** Налогового кодекса РФ налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию (издержки обращения) с учетом особенностей, предусмотренных данной нормой.

В сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика-покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы, если они не учтены в стоимости приобретения товаров. Таким образом, "издержки обращения" применительно к **статье 320** Налогового кодекса РФ и "расходы на реализацию" в настоящем случае являются тождественными понятиями.

Расходы, связанные с приобретением товаров в соответствии с **подпунктом 23 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ включаются в расчет "упрощенного" налога. При этом налогоплательщик вправе уменьшить доходы от этих операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в том числе на сумму расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров, сразу же по факту их оплаты. При этом стоит руководствоваться общими принципами признания расходов, применяемых при кассовом методе (**пункт 2 статьи 346.17** Налогового кодекса РФ).

### **26.3. Возврат товара**

Когда фирма, применяющая упрощенную систему налогообложения, возвращает товар поставщику, то эта операция оформляется обратной реализацией. Конечно, при условии, что претензий к качеству товара у покупателя нет. В этом случае в доходах отражается выручка от обратной реализации, а в расходах покупная стоимость товара (**подп. 23 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Если возвращаемый товар еще не успели оплатить, то покупатель и поставщик заключают соглашение о взаимозачете задолженностей по договорам реализации и возврата (обратной реализации). А так как взаимозачет приравнивается к оплате, задолженность покупателя считается погашенной, а купленный товар оплаченным.

Если оплата все же произведена, то в момент возврата товара (обратной реализации) покупатель может включить его стоимость в расходы. Получив деньги обратно, следует отразить доход от обратной реализации товара. У организаций с объектом налогообложения доходы минус расходы доходы будут равны расходам. А у тех, кто платит налог с доходов, отражаются только доходы.

#### **Пример**

Организация применяет упрощенную систему налогообложения и платит налог с разницы между доходами и расходами. 23 января 2010 года общество приобрело товары на сумму 21 240 руб. (в том числе НДС - 3 240 руб.). Товары оплачены не были. Однако через какое-то время товары пришлось вернуть - они не пользовались спросом. Организация решила вернуть товары поставщику. Поставщик согласился, и стороны подписали договор об обратной реализации. 28 февраля 2010 года покупатель вернул товар. В тот же день было оформлено

соглашение о взаимозачете.

28 февраля 2010 года, в день подписания соглашения о взаимозачете, были отражены доходы от обратной реализации товара в сумме 21 240 руб. В тот же момент учтены в расходах стоимость товаров (без НДС) - 18 000 руб. и НДС в сумме 3 240 рублей. Налогооблагаемая база от данных операций равна 0 руб. (21 240 руб. - 18 000 руб. - 3 240 руб.).

Если бы организация уплачивала налог с доходов, то в результате возврата возникли бы только дополнительные налогооблагаемые доходы - 21 240 руб.

#### **26.4. Оплата товаров работниками организации за счет собственных средств**

Нередко в организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, возникает ситуация, когда работник оплачивает приобретение товаров, работ, услуг для организации за счет собственных средств. В связи с этим возникает вопрос: в какой момент можно учесть такую оплату в составе расходов при расчете "упрощенного" налога?

Согласно **статье 346.17** Налогового кодекса РФ расходами признаются затраты после их фактической оплаты. В то же время в Налоговом кодексе не объясняется, что следует понимать под "фактической оплатой".

Налоговые органы считают, что товары, приобретенные за счет собственных средств сотрудника, организация может учесть в составе расходов только после того, как полностью рассчитается с сотрудником. Налоговики ссылаются на то, что до момента погашения задолженности перед сотрудником фактической оплаты приобретенных товаров не произошло. Организация не потратила деньги на покупку этих товаров.

Однако позиция специалистов налоговых органов является весьма спорной. По мнению Конституционного суда, фактическая оплата означает, что организация реально понесла затраты на приобретение товаров (**решение** Конституционного суда РФ от 20 февраля 2001 г. N 3-П). Оплатой признаются любые формы расчетов: бартерные, зачет встречных обязательств и т.п. Аналогичное мнение содержится и в более поздних определениях ВАС РФ от **30 октября 2008 г. N 14161/08** и от 30 июля 2008 г. N 6273/08.

Работник, который фактически приобрел и оплатил товары, выступает от имени организации в качестве ее представителя. Этот факт служит основанием для того, чтобы документы на покупку товаров оформлялись на организацию, а не на работника.

Отношения представительства регулируются Гражданским кодексом РФ. При совершении представителем сделки в интересах представляемой организации права и обязанности по этой сделке возникают непосредственно у представляемого предприятия (**ст. 185** Гражданского кодекса РФ).

Так как собственником приобретенных товаров становится именно организация, у нее возникает обязанность по оплате приобретенного товара. После того как работник рассчитается за приобретенные для организации товары, обязанность организации по оплате товаров считается исполненной. Это подтверждается документами об оплате, в которых указывается, что товар оплачен организацией, и ничего не говорится о собственных средствах работника.

Таким образом, с точки зрения гражданского законодательства оплата материалов работником, выступающим в качестве представителя организации, приравнивается к оплате товаров непосредственно организацией.

Дальнейшие расчеты между работником и организацией уже не связаны с приобретением и оплатой товаров.

Поэтому организация имеет право учесть расходы на приобретение товаров, которые оплачены за счет собственных средств работника, сразу после их покупки.

## **Глава 27. Отдельные расходы, учитываемые при расчете "упрощенного" налога**

### **27.1. Выплата посреднических вознаграждений**

Налогоплательщики могут учесть в целях налогообложения расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения. Об этом сказано в **подпункте 24 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

А когда признается такой расход в целях налогообложения? Конечно, по факту оплаты и оказания услуги. Датой исполнения посреднического договора будет дата подписания отчета комиссионера. Если же вознаграждение уплачено после утверждения отчета, расходы учитывают в день перечисления.

#### **Пример**

Организация, работающая на упрощенной системе, передает товар на реализацию по договору комиссии другой фирме. 25 февраля 2010 г. комиссионер полностью реализовал товар. Выручка (118 000 руб.) поступила на его расчетный счет 28 февраля. Тогда же после удержания комиссионного вознаграждения в размере 11800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.) оставшаяся сумма перечислена комитенту. Отчет комиссионера утвержден 1 марта.

В **книге** учета доходов и расходов были сделаны соответствующие записи:

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
	...			
70	Отчет комиссионера от 01.03.2010	Уплата комиссионного вознаграждения		10 000-00
71	Отчет комиссионера от 01.03.2010	Списание НДС по комиссионному вознаграждению		1800-00
	...			

Гражданский кодекс Российской Федерации (**статьи 976, 994, 1009 и 1011**) наделяет комиссионера (агента, поверенного) правом в целях исполнения соответствующего договора заключить договор субкомиссии (передоверия поручения, субагентский договор) с другим лицом. В указанных случаях по названным договорам комиссионер (агент, поверенный) приобретает в отношении субкомиссионера (субагента, передоверенного) права и обязанности комитента (принципала, доверителя).

В том случае если организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, приобретает в отношении субкомиссионера (субагента,

передоверенного) права и обязанности комитента (принципала, доверителя), она вправе учесть в целях налогообложения расходы на выплату вознаграждений по договорам субкомиссии (передоверия поручения, субагентским договорам).

## **27.2. Гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт**

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", вправе учитывать затраты на оказание услуг по гарантийному ремонту (**подп. 25 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). При этом заметим, что данный подпункт не связан со **статьей 267** Налогового кодекса РФ. Следовательно, "упрощенцы" вправе списывать расходы на гарантийный ремонт в размере фактических затрат.

## **27.3. Расходы на подтверждение соответствия продукции, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров**

Расходы на подтверждение соответствия продукции, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров учитываются при расчете "упрощенного" налога. Расходы, связанные с получением технических заключений в связи с переводом объектов жилого фонда в объекты нежилого фонда, также могут учитываться в этой статье затрат. Такое мнение высказал Минфин России в **письме** от 24 октября 2006 г. N 03-11-04/2/219.

Под этот вид расходов можно подвести и те из них, которые не указаны в закрытом перечне статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Скажем, затраты по охране труда. Их как раз можно классифицировать как расходы, предусмотренные **подпунктом 26 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Иначе говоря, нужно доказать, что услуги специалистов по охране труда направлены на то, чтобы подтверждать соответствие техническим стандартам, регламентам и положениям, а также условиям договоров поставляемой продукции, процессов производства, эксплуатации, хранения и перевозки материальных ценностей.

## **27.4. Расходы по проведению обязательной оценки в целях контроля над правильностью уплаты налогов**

Расходы по проведению (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля над правильностью уплаты налогов при возникновении спора об исчислении налоговой базы учитываются при расчете "упрощенного" налога. Основание - **подпункт 27 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

Чтобы признать такие расходы, надо выполнить следующие обязательные требования, которые не исполнимы в принципе. Даже если возникнет спор об исчислении налоговой базы и будет необходим контроль над правильностью уплаты налогов, надо, чтобы расходы нес сам налогоплательщик. При этом оценка должна быть обязательной, а не инициативной, то есть совершаться не по воле налогоплательщика. Кроме того, обязательная оценка должна быть предусмотрена в законодательстве РФ, связанном с налоговым контролем, и налогоплательщик должен оплатить расходы согласно этой оценке, но такого положения в **Налоговом**

кодексе РФ нет. Отсюда следует, что, несмотря на то что оценочные услуги можно признать в расходах, на деле это сделать нельзя.

#### **27.5. Плата за предоставление информации о зарегистрированных правах**

По этой статье затрат субъекты упрощенной системы налогообложения могут учесть расходы, которые были понесены, чтобы получить информацию о зарегистрированных правах, скажем, на недвижимость. Согласно **пункту 1 статьи 8** Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" такая информация предоставляется за плату. А вот сумму такой платы учитывают в расходах как раз на основании **подпункта 28 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

#### **27.6. Расходы на оплату услуг по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости**

Согласно **подпункту 29 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ в расходы при расчете "упрощенного" налога включают деньги, которые уплачены специализированным организациям за изготовление документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков).

К таким документам относится, например, свидетельство о государственной регистрации прав на земельные участки. Об этом сказано в **пункте 1 статьи 26** Земельного кодекса РФ и **статье 14** Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

А Минфин России в **письме** от 18 апреля 2006 г. N 03-11-04/2/84 разъяснил, что в соответствии с указанным подпунктом организация вправе отнести в расходы затраты по приватизации, по оформлению договора выкупа из государственной собственности участка земли, арендуемого организацией, а также стоимость работ и услуг земельной и регистрационной палат управления земельными ресурсами и бюро технической инвентаризации.

Одновременно чиновники также отмечают, что стоимость земельного участка для целей налогообложения учитываться не должна, так как согласно **пункту 4 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ в состав основных средств, стоимость которых учитывается при применении упрощенной системы налогообложения, включается только амортизируемое имущество.

#### **27.7. Затраты, связанные с получением лицензии**

Организации и предприниматели, которые применяют упрощенную систему налогообложения, могут учитывать при расчете "упрощенного" налога затраты на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности. Об этом сказано в **подпункте 30 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

Скажем, речь идет о расходах, связанных с получением лицензии на



осуществление конкретного вида деятельности. Перечень видов деятельности, для осуществления которых необходимо получение специального разрешения, приведен в **статье 17** Федерального закона от 8 августа 2001 г. "О лицензировании отдельных видов деятельности" N 128-ФЗ.

## **27.8. Судебные и арбитражные расходы**

Согласно **статье 101** Арбитражного процессуального кодекса РФ и **статье 88** Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным расходам относятся государственная пошлина и издержки, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде или в суде общей юрисдикции.

Госпошлину платят в случае обращения в суд в качестве истца или в случае проигрыша дела - тогда по решению суда ее возмещают стороне, которая выиграла спор. В обоих случаях она учитывается в расходах "упрощенца" на основании **подпункта 31 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ.

Согласно **статье 106** Арбитражного процессуального кодекса РФ к судебным издержкам относятся:

- расходы на адвоката и иных лиц, оказывающих юридическую помощь в суде;
- денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам;
- расходы на проведение осмотра доказательств на месте;
- другие расходы, связанные с рассмотрением дела.

Если же дело рассматривается в суде общей юрисдикции, то в соответствии со **статьей 94** Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным издержкам, кроме перечисленных, также относятся:

- расходы на проезд и проживание сторон и третьих лиц, понесенные ими в связи с явкой в суд;
- компенсация за фактическую потерю времени;
- почтовые расходы.

Добавим, что сумму исполнительского сбора по данной статье затрат учесть не удастся. Дело в том, что он взыскивается за то, что организация или индивидуальный предприниматель в срок не исполнили решение суда. То есть сбор уже взимается после того, как вынесен вердикт, а значит, это не судебные расходы.

Тогда возникает другой вопрос: можно ли такой сбор подвести под другой подпункт **пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Нет, нельзя. Такие затраты не являются экономически оправданными: если бы организация (предприниматель) вовремя исполнила решение суда, платить сбор не пришлось бы (**постановление** Федерального арбитражного суда Уральского округа от 18 ноября 2008 г. N Ф09-8443/08-СЗ).

## **27.9. Платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности**

Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) учитываются в составе расходов "упрощенца" (**подп. 32 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

Согласно **письму** Минфина России от 7 марта 2006 г. N 03-11-04/2/56 по данной статье затрат учитывают расходы в виде периодических платежей по

авторским договорам. Кроме того, данный подпункт позволяет списывать в расходы при расчете налога при УСН также платежи по договорам на право использования товарного знака (знака обслуживания).

#### **27.10. Расходы на подготовку и переподготовку кадров**

При расчете "упрощенного" налога сумму полученного дохода можно уменьшить на расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном **пунктом 3 статьи 264** Налогового кодекса РФ.

Если оплата стоимости обучения закреплена в трудовом или коллективном договоре, то у организации появляется возможность учесть ее в составе расходов на оплату труда (**подп. 6 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Расходы на оплату труда определяются так же, как и для расчета налога на прибыль, то есть по правилам **статьи 255** Налогового кодекса РФ (**п. 2 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). При этом неременным условием включения оплаты обучения работника в состав расходов на оплату труда является закрепление этого положения в трудовом или коллективном договоре. Помимо этого, расходы на обучение сотрудника должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы (**ст. 252** Налогового кодекса РФ).

#### **27.11. Отрицательные курсовые разницы**

Все расчеты на территории РФ должны осуществляться в рублях. Согласно **пункту 3 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ и **статьям 8 и 11** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" бухгалтерский и налоговый учет ведутся также в рублях. Однако никто не запрещает организации или предпринимателю иметь валютные ценности. В целях учета и налогообложения иностранная валюта пересчитывается в рубли по официальному курсу Банка России. Из-за регулярных изменений официального **курса** пересчета иностранной валюты в рубли и образуются курсовые разницы.

Таким образом, курсовая разница - это разница в рублевой оценке актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте, которая возникает при применении официальных курсов Центрального банка РФ на разные даты. Например, на дату принятия обязательства к учету и на дату его оплаты.

В зависимости от того, в какую сторону меняется курс, изменяется и рублевый эквивалент валютных активов и обязательств. По существу, происходит уценка или удорожание активов и обязательств.

Специалисты Минфина считают, что переоценивать задолженность нужно на последний день каждого отчетного (налогового) периода, а также на день ее погашения. При снижении рублевого эквивалента долга возникает положительная курсовая разница, то есть внереализационный доход (**п. 11 ст. 250** Налогового кодекса). Положительные курсовые разницы отражаются в **графе 4** книги учета доходов и расходов по мере их возникновения. Зато если валюта дорожает, возникающую отрицательную разницу можно списывать на расходы на основании **подпункта 34 пункта 1 статьи 346.16** Налогового кодекса РФ. Отрицательные курсовые разницы учитываются в составе расходов по мере возникновения. Отражать их надо в **графе 5** книги учета доходов и расходов.

## Глава 28. Расходы, не учитываемые при упрощенной системе налогообложения

Не принимаются при расчете налогооблагаемой базы следующие расходы:

- неоплаченные расходы, до момента их оплаты;
- оплаченные расходы, не указанные в **статье 346.16** Налогового кодекса РФ;
- оплаченные расходы, указанные в **статье 346.16** Налогового кодекса РФ, но являющиеся экономически необоснованными или не связанными с производством.

Добавим, что хотя в **главе 26.2** Налогового кодекса РФ не содержится прямого указания на **статью 270** Налогового кодекса РФ "Расходы, не учитываемые в целях налогообложения", тем не менее при ведении учета необходимо основываться и на ее нормах.

Ниже мы сгруппировали отдельные виды расходов, которые организации и индивидуальные предприниматели не могут учесть в расходах при расчете "упрощенного" налога.

## Глава 29. Порядок расчета налога при упрощенной системе налогообложения

Упрощенная система налогообложения позволяет платить налог либо со всей суммы полученных доходов, либо с суммы доходов, уменьшенных на величину расходов (**п. 1 ст. 346.14** Налогового кодекса РФ).

Объект налогообложения для "упрощенки" можно выбрать только один раз и только до начала того календарного года, с которого организацией или индивидуальным предпринимателем будет решено перейти на этот режим налогообложения.

При расчете "упрощенного" налога доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Согласно **статье 346.19** Налогового кодекса РФ налоговым периодом по "упрощенному" налогу является календарный год. Отчетными периодами считаются квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. По итогам отчетных периодов налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по "упрощенному" налогу.

А если организация или предприниматель опоздают с уплатой авансов по налогу, грозят ли им в этом случае пени? Да, грозят. В соответствии с **пунктом 2 статьи 346.11** Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций. Согласно **статье 346.14** Налогового кодекса РФ объектом налогообложения данным налогом признаются "доходы" или "доходы, уменьшенные на величину расходов". **Пунктом 6 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ предусмотрено, что налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее в соответствии с положениями **пункта 7 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ.

**Статьей 346.21** Налогового кодекса РФ установлена периодичность уплаты "упрощенного" налога в бюджет по итогам отчетных периодов (I квартала, полугодия, 9 месяцев) - не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (**пункт 7 статьи 346.21, пункт 2 статьи 346.23** Налогового кодекса РФ). При этом налоговой базой "упрощенного" налога являются фактически

полученные доходы (либо доходы, уменьшенные на расходы).

В соответствии со **статьей 75** Налогового кодекса РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Поскольку день уплаты "упрощенного" налога по итогам отчетных периодов (в виде авансового платежа) установлен **Налоговым кодексом** РФ, пени за просрочку его уплаты должны начисляться налоговым органом.

Подчеркнем, что с 2009 года компании и предприниматели больше не сдают в налоговую инспекцию декларации по итогам отчетных периодов. То есть отчитываться "упрощенцам" нужно только раз в год, по итогам налогового периода.

### **29.1. Если объектом налогообложения являются "доходы"**

В этом случае налоговая база по "упрощенному" налогу - это денежное выражение доходов организации. Сумма квартального авансового платежа рассчитывается по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Ставка налога для "упрощенцев", которые выбрали "доходы" в качестве объекта налогообложения, составляет 6%. Доходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания квартала, полугодия, 9 месяцев.

Добавим, что часто при проверках организаций и предпринимателей, использующих в качестве объекта налогообложения "доходы", налоговики требуют документы, которые подтверждают расходы. При этом инспекторы мотивируют это тем, что, изучив расходные документы, они смогут выявить, не были ли искусственным образом занижены доходы и соответственно сам налог. Учтите: такое требование незаконно. Если налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, платит налог с доходов, учитывать расходы, а тем более подтверждать их документально он не обязан. **Глава 26.2** Налогового кодекса РФ такого требования не содержит.

Более того, в соответствии с **подпунктом 1 пункта 1 статьи 31** Налогового кодекса РФ фискалы могут требовать от налогоплательщика лишь те документы, которые служат основанием для исчисления налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Другими словами, в случае с "упрощенцами", которые платят 6% с доходов, речь идет именно о документах, подтверждающих, сколько было получено таковых. Расходы здесь вообще ни при чем.

При расчете "упрощенного" налога величина налога за отчетный период уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности, которые были выплачены сотрудникам в отчетном (налоговом) периоде.

Сумма налога при УСН подлежит уменьшению только на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, фактически уплаченных (в пределах суммы начисленных за соответствующий период) на дату представления налоговой декларации по "упрощенному" налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период.

Что касается пособий, то тут речь идет о начисленных и фактически выданных пособиях, которые фирма выплатила за счет собственных средств, а не за счет ФСС России.

### **Пример**

ЗАО "Сказка" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2011 года. В качестве объекта налогообложения организация выбрала "доходы". Сумма доходов организации за 1 квартал 2011 года составила 1 200 000 руб. За этот период ЗАО "Сказка" перечислило в пенсионный фонд взносы в размере 20 000 руб., а также выплатило пособия по временной нетрудоспособности на сумму 10 000 руб., в том числе за счет средств ФСС - 600 руб.

Величина "упрощенного" налога за 1 квартал 2011 года составляет 72 000 руб. (1 200 000 руб. x 6%). Эта сумма может быть уменьшена на величину взносов, перечисленных в Пенсионный фонд (20 000 руб.), и пособий, выплаченных за счет фирмы, но не более чем на 50%, то есть не больше, чем на 36 000 руб. (72 000 руб. x 50%).

Так как величина страховых взносов и пособий, выданных из средств фирмы, равная 30 000 руб. (20 000 руб. + 10 000 руб.), не превышает половины суммы налога, следовательно, организация может учесть эти суммы в полном размере. Таким образом, к уплате в бюджет за 1 квартал 2011 года причитается 42 000 руб. (72 000 - 20 000 - 10 000).

## **29.2. Если объектом налогообложения являются "доходы, уменьшенные на величину расходов"**

В этом случае налоговая база по "упрощенному" налогу - это денежное выражение разницы между доходами и расходами. Сумма "упрощенного" налога за отчетный период рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года. Если объектом налогообложения являются "доходы, уменьшенные на сумму расходов", налог взимается по ставке 15% (по общему правилу).

Обратите внимание: страховые взносы на обязательное пенсионное страхование при расчете налога в полном размере включаются в состав расходов (**подп. 7 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ). Пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные работодателем своим работникам за счет собственных средств, включаются в состав расходов на оплату труда (**подп. 6 п. 1 ст. 346.16** Налогового кодекса РФ).

### **Пример**

ООО "Рассвет" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2010 года. В качестве объекта налогообложения организация выбрала "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Сумма доходов организации за 1 полугодие составила 1 800 000 руб., а величина расходов - 1 500 000 руб. За 1 квартал 2010 года эти показатели составили:

- доходы - 800 000 руб.;
- расходы - 700 000 руб.

Авансовый платеж за I квартал - 15 000 руб. [(800 000 руб. - 700 000 руб.) x 15%].

К уплате в бюджет за 1 полугодие 2010 года причитается 45 000 руб. [(1 800 000 руб. - 1 000 000 руб.) x 15%]. Следовательно, по итогам II квартала 2010 года организация должна перечислить авансовый платеж в размере 30 000 руб. (45 000 - 15 000).

На практике возможна ситуация, когда расходы окажутся больше доходов. Если отрицательный результат будет получен по итогам I квартала, 1 полугодия или

9 месяцев, то перечислять квартальные авансовые платежи по "упрощенному" налогу организации (предпринимателю) не нужно. Если же такая ситуация сложится по итогам года, то придется заплатить в бюджет минимальный налог. Величина минимального налога составляет 1% от суммы полученных доходов (**п. 6 ст. 346.18** Налогового кодекса РФ). Минимальный налог уплачивается только по итогам налогового периода (календарного) года.

Теперь разберемся с таким нюансом, как авансы. Суммы авансовых платежей, уплаченные за отчетный период, по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, учитываются при исчислении суммы налога за налоговый период, в том числе в сумме минимального налога.

Минимальный налог уплачивается, в случае если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее в соответствии с положениями **пункта 7 статьи 346.18** Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", имеет право уменьшить исчисленную налоговую базу только по итогам налогового периода на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

### **Пример**

Используем условия предыдущего примера. По итогам работы за 2011 год доходы ООО "Рассвет" составили 3 млн. руб. Расходы, учитываемые при расчете "упрощенного" налога, равны 3,1 млн. руб. Таким образом, организацией был получен убыток в размере 100 000 руб. (3 млн. - 3,1 млн.).

Сумма минимального налога за 2011 год составила: 3 млн. руб.  $\times$  1% = 30 000 руб. В следующем году ООО "Рассвет" может уменьшить налоговую базу по налогу при УСН на сумму убытка и минимального налога (100 000 руб. + 30 000 руб.), уплаченного за 2011 год, - полностью или частично.

## **Глава 30. Налоговая декларация**

### **30.1. Сроки сдачи декларации по "упрощенному" налогу и авансовым платежам**

Декларация по "упрощенному" налогу должна представляться в налоговую инспекцию по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальными предпринимателями - не позднее 30 апреля. В эти же сроки налог при УСН перечисляется в бюджет. **Налоговая декларация** по "упрощенному" налогу утверждена **Приказом** Минфина России от 22 июня 2009 г. N 58н.

Налоговый орган может пересчитать пени, начисленные за несвоевременную уплату налога, если ошибка, допущенная налогоплательщиком в платежке, не влияет на перечисление налога на соответствующий счет Федерального казначейства. К такой ошибке можно отнести ситуацию, когда налогоплательщик, применяющий "упрощенку" с объектом налогообложения "доходы минус расходы", указал в платежке **КБК** по налогу, взимаемому с плательщиков, выбравших объект

налогообложения "доходы". Об этом говорится в **письме** Минфина России от 13 сентября 2006 г. N 03-02-07/1-249. С этим согласны и арбитры (**постановление** ФАС Западно-Сибирского округа от 25 августа 2008 г. N Ф04-5113/2008(10181-Ф75-41)).

В случае обнаружения такой ошибки налогоплательщик может подать в налоговый орган заявление с приложением документов, подтверждающих уплату налога и его перечисление на соответствующий счет, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика. На основании данного заявления налоговые органы производят пересчет начисленных пеней за период со дня фактической уплаты налога в бюджет до дня принятия ими решения об уточнении платежа.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны представить налоговую декларацию по итогам года не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом. В тот же срок они должны уплатить "упрощенный" налог в бюджет по итогам года.

Индивидуальные предприниматели уплачивают налог по итогам налогового периода не позднее 30 апреля. В этот же срок они должны представить **налоговую декларацию** по "упрощенному" налогу в налоговую инспекцию. Если срок сдачи налоговой декларации и уплаты налога приходится на выходной день, то он переносится на первый рабочий день (**ст. 6.1** Налогового кодекса РФ).

### **30.2. Если организация имеет обособленные подразделения**

Если организация имеет филиалы и представительства, которые не указаны в ее учредительных документах, то она имеет право применять упрощенную систему налогообложения. В этом случае "упрощенный" налог рассчитывается в целом по организации с учетом деятельности указанных обособленных подразделений.

Перечислять в бюджет сумму налога необходимо по месту нахождения головной организации. **Налоговая декларация** по "упрощенному" налогу представляется в ту налоговую инспекцию, в которой головная организация состоит на учете.

### **30.3. Ответственность за непредставление декларации**

Ответственность за непредставление декларации предусмотрена статьей 119 Налогового кодекса РФ. Если налогоплательщик опоздал со сдачей декларации, то фискалы наложат штраф. За каждый полный или неполный месяц задержки с налогоплательщика взыскивается по 5% от причитающейся к уплате по этой декларации суммы (но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.). Об этом сказано в пункте 1 статьи 119 Налогового кодекса РФ.

Если же декларация не сдана в течение более 181 дня, считая с того момента, как истек срок ее подачи, размер штрафа составит 30% от суммы налога плюс по 10% за каждый полный или неполный месяц задержки начиная со 181 дня (п. 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ).

Если фирма, применяющая упрощенную систему налогообложения, приостановила свою деятельность, она должна продолжать отчитываться перед налоговой инспекцией, в которой состоит на учете. Другими словами, сдавать "нулевые" декларации по упрощенной системе налогообложения.

Президиум ВАС РФ в **пункте 7** информационного письма от 17 марта 2003 г. N 71 указал, что налогоплательщик, у которого отсутствует сумма налога к уплате, все равно обязан подать декларацию. Об этом говорят и более поздние решения



судов (определение ВАС РФ от 15 января 2009 г. N ВАС-17039/08 и от 30 октября 2008 г. N 14608/08).

За несвоевременную сдачу деклараций придется заплатить штраф. Санкции за данное правонарушение предусмотрены статьей 119 Налогового кодекса РФ. При этом за каждую не представленную в срок "нулевую" декларацию нужно будет заплатить штраф по 100 руб.

## **Глава 31. Уплата налога на основе патента**

**Статья 346.25.1** разрешает индивидуальным предпринимателям, помимо стандартной "упрощенки", применять и другой режим налогообложения - упрощенный, на основе патента. "Упрощенный" налог при этом заменяется патентом. На сумму патента не повлияют полученные доходы и произведенные расходы предпринимателя. Этот налоговый режим смогут использовать только те предприниматели, которые привлекают наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период пяти человек.

Работать по патенту смогут далеко не все индивидуальные предприниматели.

**Пункт 2 ст. 346.25.1** НК РФ устанавливает закрытый перечень видов деятельности, при осуществлении которых можно работать с патентом.

Купить патент можно по нескольким видам предпринимательства, а не по одному из перечисленных в перечне.

Вводить систему налогообложения в виде патента на определенной территории должны субъекты РФ. В их полномочия входит и расчет стоимости патента.

Законодатели дали предпринимателям право выбора: работать по УСН или по патенту. Но предприниматель сможет реализовать такой выбор, только если законодатели субъекта РФ, где он действует, примут соответствующий закон.

### **31.1. Кто может перейти на работу по патенту**

**Пункт 2 статьи 346.25.1** Налогового кодекса РФ определяет, что упрощенная система налогообложения на основе патента применяется в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- 2) ремонт, окраска и пошив обуви;
- 3) изготовление валяной обуви;
- 4) изготовление текстильной галантереи;
- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд;
- 7) изготовление оград, памятников, венков из металла;
- 8) изготовление и ремонт мебели;
- 9) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;
- 10) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление

металлоизделий;

- 11) производство инвентаря для спортивного рыболовства;
- 12) чеканка и гравировка ювелирных изделий;
- 13) производство и ремонт игр и игрушек, за исключением компьютерных игр;
- 14) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий, бижутерии;
- 16) производство щипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней;
- 17) выделка и крашение шкур животных;
- 18) выделка и крашение меха;
- 19) переработка давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу;
- 20) расчес шерсти;
- 21) стрижка домашних животных;
- 22) защита садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней;
- 23) изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика;
- 24) ремонт и изготовление бондарной посуды и гончарных изделий;
- 25) изготовление и ремонт деревянных лодок;
- 26) ремонт туристского снаряжения и инвентаря;
- 27) распиловка древесины;
- 28) граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике;
- 29) изготовление и печатание визитных карточек и приглашений билетов;
- 30) копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- 31) чистка обуви;
- 32) деятельность в области фотографии;
- 33) производство, монтаж, прокат и показ фильмов;
- 34) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- 35) предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка);
- 36) оказание услуг тамады, актера на торжествах, музыкальное сопровождение обрядов;
- 37) предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты;
- 38) автотранспортные услуги;
- 39) предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу;
- 40) техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники;
- 41) монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск. Перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск;
- 42) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;
- 43) услуги по уборке жилых помещений;
- 44) услуги по ведению домашнего хозяйства;
- 45) ремонт и строительство жилья и других построек;
- 46) производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- 47) услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления;
- 48) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;
- 49) нарезка стекла и зеркал, художественная обработка стекла;

- 50) услуги по остеклению балконов и лоджий;
- 51) услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов;
- 52) услуги по обучению, в том числе в платных кружках, студиях, на курсах, и услуги по репетиторству;
- 53) тренерские услуги;
- 54) услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;
- 55) производство хлеба и кондитерских изделий;
- 56) передача во временное владение и (или) в пользование гаражей, собственных жилых помещений, а также жилых помещений, возведенных на дачных земельных участках;
- 57) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;
- 58) ветеринарные услуги;
- 59) услуги платных туалетов;
- 60) ритуальные услуги;
- 61) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров;
- 62) услуги общественного питания;
- 63) услуги по переработке сельскохозяйственной продукции, в том числе по производству мясных, рыбных и молочных продуктов, хлебобулочных изделий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка, конопли и лесоматериалов (за исключением пиломатериалов);
- 64) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);
- 65) оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);
- 66) выпас скота;
- 67) ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;
- 68) занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;
- 69) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.

При применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период пяти человек.

Предприниматели, которые работают по патенту, также должны руководствоваться нормами, которые предусмотрены **статьями 346.11-346.25** Налогового кодекса РФ, но с учетом особенностей, предусмотренных **статьей 346.25.1** Налогового кодекса РФ, посвященной работе по патенту.

Переход с упрощенной системы налогообложения на основе патента на общий порядок применения упрощенной системы налогообложения и обратно может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов РФ принимается законами этих субъектов.

**Получение патента.** Переход на налогообложение по патенту достаточно прост. Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от 1 до 12 месяцев и на осуществление одного или нескольких из видов предпринимательской деятельности, упомянутых в НК РФ и региональном законе. Заявление на получение

патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

**Федеральный закон N 85-ФЗ** уточнил, что патент действует только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан. При этом налогоплательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента в целях применения упрощенной системы налогообложения на основе патента на территории другого субъекта Российской Федерации.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной **пунктом 1 статьи 346.20** НК РФ, процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Патент на более короткий срок будет "стоять" дешевле - его стоимость подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Повторимся, период, на который выдан патент, составит от 1 до 12 месяцев. Налоговым периодом будет считаться срок, на который выдан патент.

**Определение потенциально возможного дохода предпринимателя.** Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

**Федеральный закон N 58-ФЗ** уточняет, что если законом субъекта Российской Федерации по какому-либо из видов предпринимательской деятельности, указанных в **пункте 2 статьи 346.25.1** Налогового кодекса РФ, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не изменен на следующий календарный год, то в этом календарном году при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, действующий в предыдущем году. Размер потенциально возможного годового дохода ежегодно подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, указанный в **абзаце третьем пункта 2 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ.

Если предприниматель решит приобрести патент на меньший период, чем 12 месяцев, то стоимость патента будет пропорционально меньше. Скажем, за полгода придется заплатить: стоимость патента за полугодие = (потенциально возможный годовой доход x 6%) x 1/2.

Оплачивается патент двумя частями: одну треть стоимости - не позднее 25 календарных дней после начала работы по новой системе, оставшуюся часть - не позднее 25 дней по окончании периода, на который был выдан патент. При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

### 31.2. Уменьшение стоимости патента на сумму страховых взносов

"Упрощенцы", которые купили патент, могут уменьшить его стоимость на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Согласно **пункту 10 статьи 346.25.1** Налогового кодекса РФ пенсионные взносы будут уменьшать стоимость патента при оплате оставшейся части. Ее перечисляют не позднее 25 дней по окончании периода, на который он был выдан.

Отметим, что **статья 346.21** НК РФ предусматривает возможность уменьшить налог, рассчитанный за период, на пенсионные взносы за это же время. Поэтому можно посоветовать предпринимателям платить пенсионные взносы в том периоде, когда действует патент. А крайний срок - не позднее 25 дней по окончании периода, на который был выдан патент.

### 31.3. Лишение права на продолжение работы по патенту

Налогоплательщик 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 соответствующий патент, в следующих случаях:

- если в календарном году, в котором налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения на основе патента, его доходы превысили размер доходов, установленный **статьей 346.13** настоящего Кодекса, независимо от количества полученных в указанном году патентов;
- если в течение налогового периода допущено несоответствие требованиям, установленным **пунктом 2.1 ст. 346.25.1** НК РФ.

В случае утери права на "упрощенку по патенту" индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, ему не возвращается.

Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем, утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента, в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (**п. 2.2 ст. 346.25.1** Налогового кодекса РФ).

Индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговую инспекцию об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения.

Индивидуальный предприниматель, перешедший с упрощенной системы налогообложения на основе патента на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента не ранее чем через три года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Налоговая декларация, предусмотренная **статьей 346.23** Налогового кодекса, налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения на основе патента в инспекцию не представляется. Об этом сказано в **11 пункте статьи 346.25.1** Налогового кодекса РФ.

**Пункт 12** указанной статьи Налогового кодекса РФ гласит: налогоплательщики упрощенной системы налогообложения на основе патента ведут налоговый учет в порядке, установленном **статьей 346.24** Налогового кодекса РФ.

Отметим, что **приказом** Минфина России от 31 декабря 2008 г. N 154н была утверждена **книга** учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН.

## **Глава 32. Как вернуться на общую систему налогообложения**

### **32.1. Распрощаемся с "упрощенкой" добровольно**

Перейти на общую систему налогообложения можно только с начала календарного года (**п. 6 ст. 346.13** Налогового кодекса РФ). Для этого следует подать в налоговую инспекцию уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения. Сделать это необходимо до 15 января года, с которого налогоплательщик отказывается от применения упрощенной системы. Представить уведомление в налоговые органы можно как лично, так и по почте. В этом случае датой представления будет считаться та, что указана на штемпеле почтового отделения.

Обратите внимание: налогоплательщик, не представивший в установленный срок уведомление в налоговую инспекцию, не имеет права перейти на общий режим налогообложения со следующего года.

Чтобы избежать технических сложностей, о переходе на общий режим налогообложения необходимо позаботиться заранее. Для этого необходимо в договорах, прайс-листах и ценниках указывать, что цена на товар (работы, услуги) действует только до 31 декабря текущего года. При исполнении договора после этого срока к цене необходимо прибавить сумму НДС в размере 18% от стоимости товара (работ, услуг).

### **32.2. Условия принудительного перехода на общий режим налогообложения**

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, должна перейти на общий режим налогообложения в двух случаях.

Во-первых, ей это придется сделать, если доход организации по итогам отчетного или налогового периода превысил лимит 60 млн. руб.

Отчетным периодом для плательщиков "упрощенного" налога признается I квартал, полугодие, 9 месяцев, а налоговым периодом - календарный год (**ст. 346.19** Налогового кодекса РФ). Поэтому сумму дохода следует считать нарастающим итогом с начала года.

Агенты (комиссионеры, поверенные), применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении величины доходов для определения лимита учитывают только свои вознаграждения.

В течение 15 дней после окончания отчетного (налогового) периода, в котором было допущено превышение величины выручки над установленным лимитом, организация обязана сообщить налоговикам о переходе на общий режим

налогообложения (**п. 5 ст. 346.13** Налогового кодекса РФ).

Во-вторых, организация утрачивает право на применение "упрощенки", если остаточная стоимость ее амортизируемого имущества превысит 100 млн. руб. В данном случае речь идет об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, которые принадлежат организации на праве частной собственности. При этом не нужно учитывать стоимость лизингового имущества, которое числится на ее балансе.

В-третьих, вернуться на общий режим налогоплательщик должен и в случаях, предусмотренных в **подпунктах 14 и 15 пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ. Там говорится, что фирмы, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%, не вправе перейти на "упрощенку". Не могут применять этот режим и те предприятия, на которых средняя численность работников превышает 100 человек.

Кроме того, не важно, из-за чего фирма лишилась права на "упрощенку", в любом случае о переходе на общий режим надо сообщить в инспекцию.

### **32.3. Ведение бухгалтерского и налогового учета после утраты права на применение "упрощенки"**

При возврате на общий режим налогообложения организациям необходимо восстановить бухгалтерский и налоговый учет с начала квартала, в котором было утрачено право на применение "упрощенки". Для определения "входного" сальдо по счетам учета материальных ценностей необходимо провести инвентаризацию. Дебиторская и кредиторская задолженности восстанавливаются на основании первичных документов.

Что касается основных средств и нематериальных активов, то их первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета известны, так как организации, применяющие "упрощенку", обязаны вести учет такого имущества (**п. 3 ст. 4** Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Основные средства в целях налогообложения учитываются по остаточной стоимости. Для этого организация должна за весь период работы на "упрощенке" начислить амортизацию по правилам **главы 25** Налогового кодекса РФ.

Организациям необходимо утвердить учетную политику как в целях бухгалтерского, так и в целях налогового учета.

Индивидуальные предприниматели должны в течение пяти дней по окончании квартала, в котором было потеряно право на "упрощенку", представить в налоговый орган декларацию по налогу на доходы физических лиц (**п. 7 ст. 227** Налогового кодекса РФ). Эти сведения необходимы для расчета авансовых платежей по НДФЛ, которые должен будет уплачивать предприниматель в течение года. Кроме того, предпринимателю необходимо завести **книгу** учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, утвержденную **Приказом** Минфина и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430. В ней необходимо отразить все операции за квартал, в котором произошла утрата права применения "упрощенки". Заполнять книгу предприниматель должен в том **порядке**, который предусмотрен этим же Приказом N 86н/БГ-3-04/430.

И, наконец, организации и предприниматели должны рассчитать и уплатить в бюджет все налоги, от которых они были освобождены в период применения "упрощенки" - налог на прибыль и налог на имущество организаций (НДФЛ и налог на имущество физических лиц) и НДС.



## **32.4. Когда можно вновь использовать упрощенную систему налогообложения**

Согласно **пункту 7 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, которые утратили право на применение "упрощенки", могут вновь перейти на этот режим налогообложения не ранее чем через один год после нарушения условий применения упрощенной системы налогообложения.

Годом (кроме календарного) признается любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, которые следуют подряд (**ст. 6.1** Налогового кодекса РФ). Однако в данном случае это вовсе не означает, что можно вновь вернуться к "упрощенке" спустя 12 календарных месяцев после утраты права на ее применение.

Дело в том, что упрощенная система налогообложения применяется только с начала календарного года. Для этого организация (предприниматель) должна подать в налоговый орган **заявление**. Сделать это можно только в период с 1 октября по 30 ноября года, который предшествует переходу на "упрощенку". Исключения предусмотрены только для вновь созданных организаций, которые имеют право применять упрощенку с момента государственной регистрации (**п. 2 ст. 346.13** Налогового кодекса РФ).

Так, если организация утратила право на применение "упрощенки" в I квартале 2009 года, она получит право вновь начать использовать этот режим налогообложения не с 1 января 2010 года, а с 1 января 2011 года, причем для этого должны быть соблюдены все условия **пункта 3 статьи 346.12** Налогового кодекса РФ.

## **32.5. Как платить налоги, если вами потеряно право на использование упрощенной системы налогообложения**

При переходе на общий режим налогообложения рассчитывать и платить налоги нужно в том порядке, который предусмотрен для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных предпринимателей. Такое положение установлено **пунктом 4 статьи 346.13** Налогового кодекса РФ.

### **32.5.1. Налог при УСН**

Фирмам, которые считали налог с разницы между доходами и расходами, нужно обратить внимание на следующее. Если они перешли на иной налоговый режим, то последний период, за который они отчитались, будет признаваться налоговым периодом. По его окончании нужно посчитать минимальный налог. Его сумма составляет 1% от доходов. Если величина исчисленного налога за налоговый период окажется меньше минимального, фирма должна уплатить в бюджет сумму минимального налога. Сделать это нужно в срок, установленный для перечисления квартальных авансовых платежей.

### **32.5.2. Порядок расчета и уплаты налога на прибыль**

Порядок исчисления налога на прибыль после перехода с "упрощенки" на общий режим приведен в статье 346.25. Правила предусмотрены для тех фирм, которые будут определять облагаемую налогом прибыль по методу начисления. После перехода они должны учесть в доходах суммы, поступившие от покупателей

за товар, отгруженный в период применения "упрощенки". Аналогичное правило действует и в отношении расходов. То есть, расплачиваясь за товар, полученный еще при "упрощенке", организация уменьшает налог на прибыль. Как сказано в **пункте 2 статьи 346.25** Налогового кодекса, указанные доходы и расходы признаются на дату перехода с УСН на обычный режим.

Для тех фирм, которые переходят с упрощенной системы на кассовый метод исчисления налога на прибыль, особых указаний **Налоговый кодекс** не содержит. Правила определения доходов и расходов в данном случае схожи.

В каком порядке фирме, перешедшей на обычный налоговый режим, платить авансовые платежи по налогу на прибыль? Согласно **пункту 4 статьи 346.13** Налогового кодекса такие предприятия после перехода исчисляют и уплачивают налоги как вновь созданные организации. Правила уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль изложены в статье 287 Налогового кодекса. Из **пункта 5** этой статьи следует, что вновь созданные организации могут платить авансовые платежи поквартально. Однако нужно соблюдать условие: выручка от реализации не должна превышать 1 млн. руб. в месяц либо 3 млн. руб. в квартал. Нарушив указанный лимит, фирма должна будет перечислять ежемесячные авансовые платежи и авансовые платежи по итогам отчетного (налогового) периода.

### Пример

ООО "Жасмин" утратило право на применение упрощенной системы в III квартале 2011 года. Сопоставив доходы и расходы организации за этот период, бухгалтер выявил прибыль в размере 10 000 руб. До 28 октября 2011 года ООО "Жасмин" должно перечислить в бюджет 2 000 руб. (10 000 руб. x 20%) и сдать в налоговую инспекцию декларацию по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учете организации это будет отражено проводками:

Дебет **99** Кредит **68** субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 2 000 руб. - начислен налог на прибыль за III квартал;

Дебет **68** субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит **51**

- 2 000 руб. - перечислен в бюджет налог на прибыль.

В дальнейшем авансовые платежи по налогу на прибыль надо перечислять по окончании отчетного периода. Отчетным периодом может быть либо квартал, либо месяц.

Ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль рассчитываются исходя из фактически полученной прибыли за текущий квартал. При этом доходы от реализации товаров, работ или услуг за предыдущие четыре квартала не должны превышать 3 млн. руб. в квартал. Такое условие установлено **пунктом 3 статьи 286** Налогового кодекса РФ. Аванс надо перечислять в бюджет не позднее 28-го числа после того, как квартал закончился.

Бухгалтер должен в каждом квартале отслеживать размер доходов, полученных организацией за последние четыре квартала. Как только сумма доходов за четыре квартала подряд превысила установленный предел, нужно сразу же рассчитывать и уплачивать ежемесячные авансовые платежи.

Ежемесячные платежи можно определять двумя способами:

исходя из фактически полученной прибыли;

исходя из суммы налога на прибыль за предыдущий квартал.

В первом случае отчетным периодом является 1 месяц, 2 месяца, 3 и так далее. Аванс перечисляется не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Во втором случае делать авансовые платежи нужно не позднее 28-го числа текущего месяца. Сумма аванса рассчитывается путем деления на 3 суммы налога

на прибыль, начисленного за предыдущий квартал. После окончания квартала необходимо определить налог на прибыль за квартал и сравнить его с общей суммой перечисленных авансовых платежей. Полученную разницу нужно доплатить в бюджет в течение 28 дней после окончания квартала.

Еще один немаловажный вопрос связан с методом учета доходов и расходов в целях налогового учета. Напомним, что при использовании упрощенной системы налогообложения организации должны отражать доходы и расходы кассовым методом.

После потери права на использование упрощенной системы налогообложения рассчитать сумму налога на прибыль кассовым методом организация сможет лишь при условии, что сумма выручки (без учета НДС) за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 1 млн. руб. в квартал. Если же это условие оказалось нарушенным, то после перехода на общий режим налогообложения организации придется учитывать доходы и расходы для расчета налога на прибыль методом начисления.

При переходе с упрощенной системы налогообложения на общий режим, когда кассовый метод учета доходов и расходов организации сменяется методом начисления, могут возникнуть сложные ситуации, например:

1) организация получила аванс по договору в то время, когда применялась "упрощенка", то есть кассовый метод. Сумма аванса была включена в состав доходов организации, а в составе расходов были отражены соответствующие затраты организации. Отгружена же продукция была значительно позже, когда организация уже потеряла право на использование упрощенной системы налогообложения. Применяя метод начисления, организация вновь должна включить в состав доходов и расходов те же самые суммы второй раз;

2) в период применения "упрощенки" организация отгрузила товар покупателю или сдала выполненные работы заказчику. Оплата же за отгруженную продукцию или выполненные работы была получена позже, когда организация перешла на общий режим налогообложения и стала рассчитывать свои доходы и расходы методом начисления. Получается, что доходы и расходы от таких сделок не отразятся в налоговом учете организации ни разу.

На сегодняшний день официальных разъяснений о том, как платить налог на прибыль в этих ситуациях, нет.

В департаменте налогообложения прибыли ФНС России считают, что, если доходы и расходы были учтены при расчете "упрощенного" налога в период применения организацией упрощенной системы налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения второй раз их учитывать не следует.

Доходы и расходы, не оплаченные во время использования "упрощенки", по мнению налоговиков, нужно включать в состав внереализационных доходов и расходов при расчете налога на прибыль.

Организация, которая поработала на "упрощенке" и вернулась на общий режим, вправе учесть убыток, полученный до перехода на упрощенную систему налогообложения.

### **32.5.3. Порядок расчета и уплаты НДС**

После возвращения на общий режим налогообложения организация или индивидуальный предприниматель становятся плательщиками НДС начиная с того периода, в котором они нарушили условия применения "упрощенки". Сумма НДС за тот квартал, в котором было утрачено право на применение "упрощенки", уплачивается в бюджет либо за счет средств, полученных от покупателей, либо за

счет собственных средств.

### Пример

Организация ООО "Маяк" потеряла право использовать упрощенную систему налогообложения во II квартале. При этом выручка составила:

- за апрель - 800 000 руб.;
- за май - 700 000 руб.;
- за июнь - 500 000 руб.

Выручка, полученная во II квартале, подлежит обложению НДС:  $(800\,000 \text{ руб.} + 700\,000 \text{ руб.} + 500\,000 \text{ руб.}) \times 18\% = 360\,000 \text{ руб.}$

Если организация платит этот налог за счет собственных средств, то в бухгалтерском учете начисление НДС отразится следующей проводкой:

Дебет **91-2** Кредит **68** субсчет "Расчеты по НДС"

- 360 000 руб. - восстановлен НДС.

Сумма восстановленного НДС не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Если же организация сможет взыскать НДС с покупателей, то в бухгалтерском учете это отразится так:

Дебет **90** субсчет "НДС" Кредит **68** субсчет "Расчеты по НДС"

- 360 000 руб. - восстановлен НДС;

Дебет **62** Кредит **90** субсчет "Выручка"

- 360 000 руб. - отражена задолженность покупателей по НДС.

Как определить сумму налогооблагаемой выручки? Еще один тонкий момент касается порядка определения суммы выручки от реализации товаров, работ, услуг. Ее нужно определять в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения, которую организация должна принять сразу после утраты права на применение упрощенной системы налогообложения.

Согласно **статье 167** Налогового кодекса РФ НДС начисляется в момент отгрузки товаров. Тогда возникают два вопроса:

1) как быть с оплатой за товары, которые были отгружены при использовании упрощенной системы налогообложения;

2) нужно ли после возврата на общий режим налогообложения платить НДС с отгрузки товаров, предоплата за которые поступила в период применения упрощенной системы налогообложения и не включает НДС?

Что касается первого вопроса, то, по мнению специалистов Минфина России, платить НДС с этих сумм не нужно. Ведь раз в момент совершения операций продавец не являлся плательщиком НДС, сумма выручки за товары (работы, услуги), отгруженные (переданные) в период применения упрощенной системы, в налоговую базу по НДС не включаются. Это правило действительно, даже если сумма оплаты поступила уже в период применения общего режима налогообложения.

Во второй ситуации организация, реализуя товары после перехода на общий режим налогообложения и являясь плательщиком НДС, должна при отгрузке товара выставить **счет-фактуру** своему контрагенту с указанием суммы НДС.

Если договорная стоимость будет увеличена на сумму НДС, то этот налог организация должна перечислить в бюджет за счет средств покупателя. Если же в договоре останется прежняя цена без НДС, то организации придется перечислить НДС в бюджет за счет собственных средств. При этом расходы на уплату НДС предприятие не сможет учесть при расчете налога на прибыль (**п. 19 ст. 270** Налогового кодекса РФ).

Напомним, что, по мнению Минфина, при переходе на упрощенную систему налогообложения организации и предприниматели должны восстановить и уплатить

в бюджет НДС по имуществу, которое числится у них на балансе на дату перехода. Правда, при этом оговорено, что НДС по данному имуществу был ранее предъявлен к налоговому вычету. Для расчета суммы НДС, подлежащей восстановлению, используется остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов и стоимость остатка материально-производственных запасов на дату перехода на "упрощенку". В то же время при возврате на обычную систему налогообложения организации и предприниматели имеют право предъявить к налоговому вычету сумму НДС по тому имуществу, которое не полностью использовано ими в период применения "упрощенки".

НДС рассчитывается по той ставке, по которой он был восстановлен при переходе на упрощенную систему. Для расчета суммы НДС, подлежащей возврату из бюджета, берется остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов и стоимость остатка материально-производственных запасов на дату возврата на общий режим налогообложения по данным бухгалтерского учета.

### **Пример**

С 1 января ЗАО "Лайт" перешло на упрощенную систему налогообложения. На балансе ЗАО "Лайт" на дату перехода на спецрежим числился грузовой автомобиль, который был приобретен организацией в январе за 251 930 руб., в том числе НДС 18% - 38 430 руб. После приобретения автомобиля сумма НДС в размере 38 430 руб., уплаченного продавцу грузовика, была предъявлена к налоговому вычету.

Срок полезного использования по этому объекту основных средств в целях бухгалтерского учета был установлен в размере 61 месяц. За 11 месяцев была начислена амортизация в размере 38 500 руб.  $[(251\,930 \text{ руб.} - 38\,430 \text{ руб.}) : 61 \text{ мес.} \times 11 \text{ мес.}]$ .

Остаточная стоимость грузовика на момент перехода на упрощенную систему налогообложения составила 175 000 руб.  $(213\,500 - 38\,500)$ .

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет в декабре, равна 31 500 руб.  $(175\,000 \text{ руб.} \times 18\%)$ .

После восстановления НДС остаточная стоимость грузовика увеличилась и составила 206 500 руб.  $(175\,000 + 31\,500)$ . Сумма ежемесячной амортизации в бухгалтерском учете стала равна 4 130 руб.  $[206\,500 \text{ руб.} : (61 \text{ мес.} - 11 \text{ мес.})]$ .

Во II квартале ЗАО "Лайт" утратило право на применение упрощенной системы налогообложения. Следовательно, с 1 апреля организация должна перейти на общий режим налогообложения.

На этот момент остаточная стоимость грузового автомобиля составила 194 110 руб.  $(206\,500 \text{ руб.} - 4\,130 \text{ руб.} \times 3 \text{ мес.})$ .

С этой суммы организация может предъявить к налоговому вычету сумму НДС, восстановленную при переходе на "упрощенку": 29 610 руб.  $(194\,110 \text{ руб.} : 118\% \times 18\%)$ .

## **32.5.4. Налог на имущество организаций**

Если организация использует специальный режим налогообложения, то налог на имущество она не платит. Если же право на использование упрощенной системы ею утрачено, то платить налог на имущество придется в общеустановленном порядке.

Авансовые платежи по налогу на имущество рассчитываются и перечисляются в бюджет ежеквартально. Для расчета суммы налога на имущество используются данные бухгалтерского учета. Объектом налогообложения является

движимое и недвижимое имущество организации, которое учитывается на балансе в качестве объекта основных средств (**п. 1 ст. 374** Налогового кодекса РФ). Для расчета суммы очередного авансового платежа используется следующая формула:

Авансовый платеж =  $1/4 \times$  Средняя стоимость имущества по налогу на имущество  $\times$  Ставка налога за отчетный период

Порядок расчета средней стоимости основных средств предприятия установлен **пунктом 4 статьи 375** Налогового кодекса РФ.

Как мы уже говорили выше, при переходе на общий режим налогообложения налоги следует рассчитывать и уплачивать в том порядке, который предусмотрен для вновь созданных предприятий (**п. 4 ст. 346.13** Налогового кодекса РФ).

В **главе 30** Налогового кодекса РФ, которая посвящена налогу на имущество, нет указаний о том, как должны рассчитывать этот налог те организации, которые зарегистрировались в течение календарного года.

При этом если основное средство поступило к вам после начала отчетного периода, то при расчете средней стоимости его остаточная стоимость в месяце приобретения и предшествующих месяцах будет равна нулю. А остаточная стоимость в месяце, следующем за месяцем приобретения - ввода в эксплуатацию, будет равна первоначальной стоимости основного средства. Ведь амортизацию вы начислите первый раз только в этом месяце (**п. 21** ПБУ 6/01).

Например, организация "Альфа" в феврале 2011 г. приобрела и ввела в эксплуатацию ноутбук первоначальной стоимостью 50 тыс. руб. Амортизация начисляется в сумме 819,67 руб. в месяц.

По итогам 1 квартала 2011 г. при расчете средней стоимости облагаемого налогом имущества организация "Альфа" учтет стоимость ноутбука следующим образом.

Дата	Остаточная стоимость, руб.
1 января	0
1 февраля	0
1 марта	50 000
1 апреля	49 180,33(50 000 - 819,67)

Если же основное средство выбывает в отчетном периоде, то на его остаточную стоимость на 1-е число месяца выбытия это не влияет. А вот в последующих месяцах остаточная стоимость выбывшего основного средства будет равна нулю.

Например, организация "Альфа" продала в феврале 2010 г. основное средство. Его остаточная стоимость на 1 января 2010 г. составляла 340 678 руб. Амортизация начисляется в размере 4 055,69 руб. в месяц.

Определим значения остаточной стоимости основного средства, которые участвуют в расчете средней стоимости имущества организации "Альфа" при исчислении авансового платежа за полугодие 2010 г.

Дата	Остаточная стоимость, руб.
1 января	340 678
1 февраля	336 622,31 (340 678 - 4 055,69)
1 марта	0
1 апреля	0
1 мая	0

1 июня	0
1 июля	0

Подчеркнем, что если в течение года у вас выбывает недвижимость, которая расположена вне места нахождения вашей организации и ее обособленных подразделений, вы не должны дальше платить по ней авансовые платежи, а можете сразу уплатить итоговую сумму налога на имущество. Причем не дожидаясь окончания года. Это следует из положений **п. 1 ст. 45** НК РФ. В нем установлено, что налогоплательщик вправе досрочно исполнить свою обязанность по уплате налога.

Феоктистов И.А.,  
Филина Ф.Н.