



ПРОСТАЯ
УПРОЩЕНКА

Т. Крутякова
М. Мошкович

УПРОЩЕНКА:

Переход
Применение
Возврат



2008

МОСКВА 2008

УПРОЩЕНКА 2008: ПЕРЕХОД, ПРИМЕНЕНИЕ, ВОЗВРАТ

Т.Л.Крутякова, М.Г.Мошкович

ОСНОВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ И ПРИНЯТЫЕ В КНИГЕ СОКРАЩЕНИЯ

Гражданский кодекс Российской Федерации - ГК РФ

Налоговый кодекс Российской Федерации - НК РФ

Глава 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ - гл. 21 НК РФ

Глава 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ - гл. 25 НК РФ

Глава 26.2 "Упрощенная система налогообложения" НК РФ - гл. 26.2 НК РФ

Федеральный закон от 19.07.2007 N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности" - Закон N 195-ФЗ

Федеральный закон от 17.05.2007 N 85-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" - Закон N 85-ФЗ

Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" - Закон о бухгалтерском учете, Закон о бухучете

Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утвержденная Приказом Минфина России от 30.12.2005 N 167н, - Книга доходов и расходов

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, - ПБУ 6/01

ВВЕДЕНИЕ

Упрощенная система налогообложения (УСН, "упрощенка") существует в России далеко не первый год. Вначале она регулировалась Федеральным законом от 29.12.1995 N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" (он утратил силу с 1 января 2003 г.). В настоящее время у "упрощенки" есть собственная глава в Налоговом кодексе РФ - гл. 26.2.

Однако, к сожалению, это совсем не означает, что "упрощенцам" (или тем, кто только собирается войти в число таковых) достаточно ограничиться изучением данной главы. Дело в том, что она содержит многочисленные отсылки к гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций". Соответственно, без знания основ налогообложения прибыли применять УСН будет весьма затруднительно, особенно тем, кто выбрал объект налогообложения "доходы минус расходы".

Сказанное лишний раз подтверждает ставший уже очевидным в последние годы вывод о том, что "упрощенка" совсем не отличается простотой в применении, несмотря на свое название. Но она позволяет законно уменьшить суммы уплачиваемых государству налогов. Поэтому она остается привлекательной для многих налогоплательщиков, как организаций, так и индивидуальных предпринимателей.

* * *

Прежде всего, остановимся на терминологии.

Действующие в России налоговые режимы принято разделять на общий и специальные. Термин "общий режим" <1> прямо нигде не определен, но под ним подразумевается вся система установленных Налоговым кодексом федеральных, региональных и местных налогов и сборов (см. таблицу).

<1> Также на практике используются термины "общая система налогообложения", "общеустановленный порядок уплаты налогов" и т.п.

Федеральные налоги и сборы (ст. 13 НК РФ)	Региональные налоги (ст. 14 НК РФ)	Местные налоги (ст. 15 НК РФ)
Налог на добавленную стоимость (НДС) Акцизы Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) Единый социальный налог (ЕСН) Налог на прибыль организаций Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) Водный налог Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов Государственная пошлина	Налог на имущество организаций Налог на игорный бизнес Транспортный налог	Земельный налог Налог на имущество физических лиц

Специальных налоговых режимов в настоящее время несколько (ст. 18 НК РФ):

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
- 2) упрощенная система налогообложения (УСН) <1>;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (этот спецрежим стоит особняком, поскольку в силу своей специфики широко не применяется, поэтому в дальнейшем мы его касаться не будем).

<1> Иногда в литературе можно встретить также сокращение УСНО или ЕНУСН (единый налог при упрощенной системе налогообложения).

Суть специального режима - это освобождение налогоплательщика от обязанности уплачивать ряд налогов общего режима путем замены их уплатой единого налога.

Единый налог при каждом из трех спецрежимов (УСН, ЕНВД и ЕСХН) исчисляется по-разному, а называется одинаково - "единый". Кроме того, в системе налогов общего режима также есть свой "единый" налог (ЕСН). Недолго и запутаться, не правда ли? И путаются, конечно же...

Поэтому не удивляйтесь, если встретите в публикациях фразы типа "единый социальный налог на вмененный доход, уплачиваемый при упрощенной системе налогообложения" (особенно этим страдают тексты решений арбитражных судов). Сообразить, о чем все-таки идет речь, можно по контексту, а также по ссылкам на нормы НК РФ, если таковые приведены (поскольку у каждого налога своя глава в Налоговом кодексе).

Следует также иметь в виду, что упрощенной системой (упрощенным порядком) иногда называют не только УСН, но и другие спецрежимы (ЕНВД и ЕСХН), подразумевая, что порядок уплаты налогов при их применении упрощен по сравнению с общим режимом. Так что и этот момент тоже нужно учитывать и разбираться: где упрощенная система вообще (т.е. любой спецрежим), а где - собственно "упрощенка".

* * *

Порядок применения существующих налоговых режимов в общих чертах можно обрисовать следующим образом.

По общему правилу, если при создании (регистрации) организация (предприниматель) не осуществила никаких действий по выбору налогового режима, она "по умолчанию" признается применяющей общую систему налогообложения. То есть организация должна платить налог на прибыль, НДС, ЕСН и т.д., а предприниматель - НДФЛ, НДС, ЕСН и т.д.

Из этого правила есть единственное исключение - режим уплаты единого налога на вмененный доход (ЕНВД). Его не выбирают. Если ЕНВД введен в месте деятельности организации (предпринимателя) и если организация (предприниматель) осуществляет виды (вид) деятельности, в отношении которых введен ЕНВД, то она обязана в отношении этих видов деятельности исчислять и уплачивать в бюджет "вмененный" налог по установленным правилам. Для этого не нужно подавать никаких заявлений в налоговую инспекцию. Также не нужно надеяться и на то, что налоговый инспектор пришлет организации (предпринимателю) уведомление о необходимости применения ЕНВД. Предполагается, что налогоплательщик достаточно хорошо знает налоговое законодательство, чтобы понимать - он начал осуществлять вид деятельности, подпадающий под обложение ЕНВД, и, соответственно, обязан уплачивать ЕНВД. Сказанное верно как для случаев, когда организация (предприниматель) только начала свою деятельность, так и для случаев, когда она уже работает давно.

При этом нужно учитывать, что ЕНВД применяется в отношении определенных видов предпринимательской деятельности (например, розничная торговля, общественное питание, наружная реклама и др.), а не в отношении деятельности налогоплательщика в целом. Какой отсюда можно сделать вывод? Правильно! Режим ЕНВД и общий режим могут применяться одновременно.

Пример 1. Организация, зарегистрированная в 2003 г., занимается оптовыми поставками продуктов и применяет общий режим налогообложения. В 2007 г. организация открыла магазин для розничных продаж.

Предположим, что на территории муниципального образования, где находится магазин, соответствующим правовым актом введен режим ЕНВД в отношении розничной торговли.

Предположим также, что осуществляемая организацией розничная торговля соответствует установленным налоговым законодательством условиям, при которых нужно применять ЕНВД (площадь торгового зала не превышает 150 кв. м и др.).

В таком случае организации необходимо вести отдельный учет своих доходов, расходов и хозяйственных операций в отношении оптовой торговли и розничной торговли. Оптовая торговля будет облагаться налогами общего режима, а розничная - единым налогом на вмененный доход.

Чтобы применять два других спецрежима (УСН или ЕСХН), налогоплательщику необходимо подать соответствующее заявление в налоговый орган. Без такого заявления, с одной стороны, налогоплательщик не вправе будет уплачивать налоги в специальном режиме, а с другой - никто, в т.ч. и налоговая инспекция, не вправе будет обязать его применять спецрежим.

"Упрощенка" и единый сельхозналог не вводятся на местном уровне <1>. Они установлены Налоговым кодексом, и для того, чтобы начать их применять на конкретной территории, не требуется принятия какого-либо дополнительного закона или иного нормативно-правового акта.

<1> Кроме патентной "упрощенки", которая очень похожа на ЕНВД, но в отличие от ЕНВД является добровольной.

Кроме того, в отличие от ЕНВД, УСН и ЕСХН применяются в отношении налогоплательщика в целом, а не в отношении отдельных видов деятельности. То есть совмещение УСН и общего режима налогообложения для организации просто невозможно.

А вот совмещение "упрощенки" или сельхозналога с ЕНВД допускается по той же схеме, по которой совмещается с ЕНВД общий режим налогообложения (см. выше). То есть если налогоплательщик, перешедший на применение УСН (или ЕСХН), начнет осуществлять вид деятельности, подпадающий под ЕНВД (при условии, что ЕНВД введен в месте деятельности налогоплательщика), то ему придется совмещать применяемый режим с ЕНВД.

Совмещать УСН с ЕСХН, как вы, наверное, уже поняли, нельзя.

Для индивидуального предпринимателя совмещение общего режима и УСН (или ЕСХН) исключается в отношении осуществляемых им видов предпринимательской деятельности. Но он может платить налоги в общем режиме просто как физическое лицо (например, налог на имущество физических лиц в отношении личной дачи). Больше того, для предпринимателя, перешедшего на УСН или на ЕСХН, возможно совмещение сразу трех налоговых режимов (бедный предприниматель!).

Пример 2. Индивидуальный предприниматель является производителем сельхозпродукции и применяет ЕСХН. Одновременно он оказывает транспортные услуги и платит в отношении этого вида деятельности ЕНВД. При этом у него есть квартира в городе и загородный дом, в отношении которых он платит налог на имущество физических лиц. А еще он получает дивиденды по принадлежащим ему акциям и платит с них НДФЛ.

Для ясности приведем возможные случаи совмещения различных налоговых режимов:

Варианты совмещения	Организация	Предприниматель
Общий режим + ЕНВД	Возможно	Возможно
Общий режим + УСН	Невозможно	Возможно <1>
Общий режим + ЕСХН	Невозможно	Возможно <2>
УСН + ЕНВД	Возможно	Возможно
УСН + ЕНВД + общий режим	Невозможно	Возможно <3>
УСН + ЕСХН	Невозможно	Невозможно
ЕСХН + ЕНВД	Возможно	Возможно
ЕСХН + ЕНВД + общий режим	Невозможно	Возможно <4>

<1> УСН применяется в отношении предпринимательской деятельности, а общий режим - в отношении личных доходов.

<2> ЕСХН применяется в отношении предпринимательской деятельности, а общий режим - в отношении личных доходов.

<3> УСН применяется в отношении предпринимательской деятельности в целом, ЕНВД - в отношении доходов от видов предпринимательской деятельности, подпадающих под ЕНВД, а общий режим - в отношении личных доходов.

<4> ЕСХН применяется в отношении предпринимательской деятельности в целом, ЕНВД - в отношении доходов от видов предпринимательской деятельности, подпадающих под ЕНВД, а общий режим - в отношении личных доходов.

После этого необходимого, на наш взгляд, краткого экскурса в теорию налоговых режимов, перейдем наконец к рассмотрению непосредственно "упрощенки".

Глава 1. НАЛОГИ И БУХУЧЕТ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ УСН

Налоги при применении УСН

При применении упрощенной системы налогообложения налогоплательщик должен платить единый налог.

Уплата единого налога освобождает организацию от обязанности платить:

- налог на прибыль организаций;
- налог на имущество организаций;
- единый социальный налог (ЕСН);
- налог на добавленную стоимость (НДС), за исключением случаев, указанных в таблице (см.

с. 16).

Индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог при УСН, освобождаются от уплаты:

- налога на доходы физических лиц (НДФЛ) в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности;
- налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности;
- ЕСН в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц;
- НДС, за исключением случаев, указанных в таблице (см. с. 16).

Как видим, единый налог заменяет отнюдь не все платежи общего налогового режима. Состав обязательных для "упрощенца" платежей представим в таблице.

Платежи, обязательные для организации- "упрощенца"	Платежи, обязательные для индивидуального предпринимателя - "упрощенца"
Единый налог	
НДС: 1) при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (п. 2 ст. 346.11 НК РФ); 2) при осуществлении операций участником простого товарищества, ведущим общие дела, операций простого товарищества (ст. 174.1 НК РФ); 3) при совершении доверительным управляющим операций в рамках договора доверительного управления имуществом (ст. 174.1 НК РФ).	
Акцизы	
Транспортный налог	
Земельный налог	
Налог на добычу полезных ископаемых	
Водный налог	
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	
Государственная пошлина	
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	
Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	
	НДФЛ (в отношении доходов, полученных не от предпринимательской деятельности) <*>
	Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, не используемого для предпринимательской деятельности) <***>
	ЕСН (в отношении выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу физических лиц вне рамок предпринимательской деятельности)

<*> Так, например, доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов, не относятся к доходам, получаемым физическим лицом от осуществления предпринимательской деятельности в рамках упрощенной системы налогообложения. Поэтому доходы в виде дивидендов облагаются НДФЛ в порядке, предусмотренном гл. 23 НК РФ (Письмо Минфина России от 13.07.2007 N 03-04-06-01/238).

<*> Объектами налогообложения по налогу на имущество физических лиц являются принадлежащие им на праве собственности объекты недвижимости (жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения) (ст. 2 Закона РФ от 09.12.1991 N 2003-1). Если это имущество используется физическим лицом - предпринимателем для осуществления предпринимательской деятельности, переведенной на УСН, то оно налогом на имущество не облагается. При этом предприниматель должен представить в налоговые органы документы, подтверждающие факт использования объектов недвижимости для осуществления предпринимательской деятельности (см. Письмо Минфина России от 20.08.2007 N 03-11-05/172). При отсутствии таких документов предприниматель будет привлечен к уплате налога на имущество.

Не освобождаются "упрощенцы" и от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом.

НДС и УСН

По общему правилу "упрощенцы" не являются плательщиками НДС, следовательно, они не должны исчислять этот налог при совершении операций, которые согласно положениям гл. 21 НК РФ являются объектом обложения НДС, не должны выставлять своим покупателям счета-фактуры, вести книги покупок и книги продаж.

С другой стороны, закон не запрещает "упрощенцам" выставлять счета-фактуры с НДС. Но в этом случае "упрощенец" не имеет права оставить себе сумму НДС, полученную от покупателя и указанную в счете-фактуре, выставленном на имя покупателя. Поставщик-"упрощенец" обязан перечислить эту сумму НДС в бюджет и подать в налоговые органы налоговую декларацию по НДС за соответствующий налоговый период (квартал) (п. 5 ст. 173, п. 5 ст. 174 НК РФ). При этом, поскольку формально "упрощенец" все равно не является плательщиком НДС, права на вычет "входного" НДС у него не возникает.

Часто у "упрощенцев", выставляющих своим покупателям счета-фактуры с НДС, возникает соблазн не платить полученный от них НДС в бюджет, ссылаясь на то, что они не являются налогоплательщиками НДС.

Какие санкции может применить налоговый орган, если в результате проверки будет обнаружено, что выделенные в счетах-фактурах суммы НДС в бюджет не уплачены?

Во-первых, налоговый орган взыщет с провинившегося "упрощенца" всю неуплаченную сумму НДС, а также пени за несвоевременную уплату.

Во-вторых, налоговый орган, скорее всего, оштрафует "упрощенца" по ст. 122 НК РФ, которая предусматривает ответственность за неуплату (неполную уплату) налогов в виде штрафа от 20 до 40% неуплаченной суммы налога.

Отметим, что правомерность таких действий налогового органа в последнее время с успехом оспаривается налогоплательщиками в судах. Судьи отказывают налоговым органам во взыскании штрафа за неуплату НДС. Мотивируются такие решения тем, что лица, применяющие УСН, не являются плательщиками НДС, а штраф по ст. 122 НК РФ взыскивается только с налогоплательщиков (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 14.11.2006 N 7623/06).

Лица, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС даже в том случае, если они выставляют своим покупателям счета-фактуры с выделением НДС. На них возлагается обязанность уплатить всю выделенную в счетах-фактурах сумму НДС в бюджет, но эта обязанность не делает их налогоплательщиками НДС (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 08.05.2007 N А11-4838/2006-К2-22/434, Восточно-Сибирского округа от 27.08.2007 N А33-1023/07-Ф02-5665/07, Дальневосточного округа от 07.03.2007 N Ф03-А73/07-2/188, Западно-Сибирского округа от 25.09.2007 N Ф04-6506/2007(38385-А45-31), Поволжского округа от 06.02.2007 N А65-10356/2006-СА2-11, Северо-Кавказского округа от 24.04.2007 N Ф08-824/2007-344А, Уральского округа от 16.07.2007 N Ф09-5289/07-С3).

Кстати, аналогичными доводами судьи пользуются, признавая неправомерным взыскание с "упрощенцев" и пеней за несвоевременное перечисление сумм НДС в бюджет (см., например, Постановление Дальневосточного округа от 07.03.2007 N Ф03-А73/07-2/188).

Лишь ФАС Северо-Западного округа в настоящее время высказывает несколько иной подход. В Постановлении от 20.09.2007 N А56-31052/2006 судьи признали правомерным взыскание с "упрощенца" штрафа за неуплату НДС по ст. 122 НК РФ, но при этом все же отказали инспекции во взыскании пени за несвоевременную уплату НДС, мотивируя это тем, что пени могут быть взысканы только с налогоплательщика.

В-третьих, в НК РФ определена ответственность за непредставление в установленный срок налоговой декларации. Она предусмотрена ст. 119 НК РФ. Штраф по этой статье может быть весьма внушительным - он определяется в процентах от суммы налога, подлежащей уплате на основании непредставленной декларации <1>. И налоговый орган практически наверняка будет

настаивать на применении этой статьи к "упрощенцу", не представившему в налоговый орган декларацию по НДС.

<1> Непредставление в установленный срок налоговой декларации влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления. Начиная со 181-го дня просрочки сумма штрафа возрастает до 10% за каждый полный или неполный месяц.

Но и в этом вопросе, так же как и со штрафом по ст. 122 НК РФ, судебная практика складывается не в пользу налоговых органов, поскольку ст. 119 НК РФ может быть применима только к налогоплательщикам соответствующего налога (т.е. за непредставление налоговой декларации по НДС по этой статье формально может быть оштрафовано только лицо, являющееся налогоплательщиком НДС) (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 04.09.2007 N A82-16957/2006-20, Восточно-Сибирского округа от 23.08.2007 N A19-25016/06-43-Ф02-5780/07, Дальневосточного округа от 25.07.2007 N Ф03-А16/07-2/2651, Западно-Сибирского округа от 25.09.2007 N Ф04-6506/2007(38385-А45-31), Поволжского округа от 20.03.2007 N А49-5936/06-269А/19, Уральского округа от 16.07.2007 N Ф09-5289/07-С3).

И еще один спорный вопрос непосредственно связан с ситуацией, когда "упрощенец" выставил покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС.

Вопрос такой: можно ли при исчислении налоговой базы по единому налогу уменьшить выручку от реализации на сумму НДС, полученную от покупателей и уплаченную в бюджет?

Сразу отметим, что в расходы (если применяется объект налогообложения "доходы минус расходы") "упрощенец" вправе включать только тот НДС, который уплатил он сам в составе цены за приобретенные товары, работы или услуги (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Что же касается доходов, то ст. 346.15 НК РФ предусматривает включение в состав доходов выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ, и внереализационных доходов, определяемых в соответствии со ст. 250 НК РФ.

В состав доходов при УСН не включаются:

- доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ;

- дивиденды, налогообложение которых произведено источником выплаты.

И все. Никаких исключений в ст. 346.15 НК РФ больше нет. На этом основании налоговые органы настаивают на том, что организация (предприниматель), применяющая УСН, не имеет права уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму НДС, полученную от покупателей и уплаченную в полном объеме в бюджет.

Минфин России привел свои аргументы в пользу этой позиции: п. 1 ст. 346.15 НК РФ установлено, что налогоплательщики, применяющие УСН, определяют доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав в соответствии со ст. 249 НК РФ, в которой не предусмотрено уменьшение доходов от реализации на суммы уплаченных налогов. Следовательно, при исчислении суммы налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, доходы от реализации на суммы уплаченного НДС не уменьшаются (см. Письма от 07.09.2007 N 03-04-06-02/188, от 31.01.2006 N 03-11-04/2/21, от 29.10.2004 N 03-03-02-04/1/41).

Что можно противопоставить позиции налоговых органов?

Во-первых, ст. 346.15 НК РФ при определении величины доходов отсылает налогоплательщиков к ст. 249 НК РФ, которая устанавливает правила определения размера выручки для целей исчисления налога на прибыль организаций. Как известно, при расчете налога на прибыль суммы НДС, предъявленные покупателям, в составе доходов не учитываются. Поэтому и при расчете единого налога "упрощенцы" сумму выручки должны брать без НДС.

Налоговые органы указывают на то, что исключение НДС из выручки предусмотрено ст. 248 НК РФ, на которую нет ссылок в ст. 346.15 НК РФ. Но отсутствие прямого указания на ст. 248 НК РФ, на наш взгляд, не означает, что выручка, определяемая в соответствии со ст. 249 НК РФ (на которую есть прямая ссылка в ст. 346.15 НК РФ), в целях исчисления единого налога должна признаваться вместе с НДС.

Во-вторых, можно еще вспомнить ст. 41 НК РФ, которая устанавливает принципы определения доходов для целей налогообложения. Согласно этой статье доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Очевидно, что суммы НДС, полученные "упрощенцем" от покупателей и перечисленные им в соответствии с законом (п. 5 ст. 173 НК РФ) в полном объеме в бюджет, никак не могут являться доходом "упрощенца".

Отрадно, что есть судебные решения, отражающие позицию, сходную с нашей.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 12.10.2005 N А66-1094/2005 указал на отсутствие правовых оснований для включения в состав дохода, облагаемого единым налогом, уплачиваемым предпринимателем в связи с применением упрощенной системы

налогообложения, сумм налога на добавленную стоимость, поступивших на его расчетный счет от покупателей товаров (работ, услуг) и перечисленных им в бюджет.

Аналогичное решение принял ФАС Уральского округа в Постановлении от 16.02.2006 N Ф09-563/06-С2.

* * *

При совершении "упрощенцем" операций в рамках договора простого товарищества (совместной деятельности) или в рамках договора доверительного управления налоговые органы всегда требовали от "упрощенцев" уплаты НДС, руководствуясь ст. 174.1 НК РФ (см. Письма Минфина России от 22.12.2006 N 03-11-05/282 и от 26.03.2007 N 03-07-11/70).

Данная статья возлагает на участника простого товарищества (договора о совместной деятельности), ведущего общие дела, обязанности плательщика НДС при совершении операций в соответствии с договором простого товарищества. То есть при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в рамках договора простого товарищества такой участник обязан выставить покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС и в установленном порядке внести ее в бюджет. При этом у него возникает также право на вычет сумм налога (при наличии раздельного учета по операциям простого товарищества и по иной деятельности).

Аналогичные обязанности возникают у доверительного управляющего при совершении им операций в рамках договора доверительного управления имуществом.

Примечание. Налоговики всегда считали, что ст. 174.1 НК РФ распространяется на всех налогоплательщиков, независимо от применяемого ими налогового режима, в том числе и на лиц, применяющих УСН.

До 1 января 2008 г. данная позиция была более чем спорной, ведь ст. 174.1 НК РФ входит в гл. 21 НК РФ, следовательно, ее нормы распространяются только на налогоплательщиков НДС. "Упрощенцы" же по общему правилу гл. 26.2 НК РФ таковыми не являются.

Однако с января 2008 г. для требований налоговых органов, увы, появляются законные основания. В гл. 26.2 НК РФ Законом N 85-ФЗ внесены положения, распространяющие на "упрощенцев" нормы ст. 174.1 НК РФ <1>.

<1> Аналогичные поправки внесены в НК РФ и в отношении ЕСХН.

Бухучет и иные обязанности

Организации, применяющие УСН, должны вести бухгалтерский учет только в отношении основных средств и нематериальных активов (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", далее - Закон о бухучете). Однако зачастую им все равно приходится вести бухучет в полном объеме.

Наиболее часто эта обязанность следует из общегражданских норм, связанных с организационно-правовой формой организации-"упрощенца".

Например, для выплаты дивидендов хозяйственному обществу необходимо определить размер чистой прибыли. Это возможно исключительно на основании данных бухгалтерского учета (п. 2 ст. 42 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", далее - Закон об АО), следовательно, невозможно без его ведения в полном объеме.

Другой случай, обязывающий "упрощенца" вести бухгалтерский учет, связан с процедурой раскрытия информации о деятельности общества как перед участниками, так и перед третьими лицами, в том числе контролирующими органами (п. 3 ст. 52, ст. 92 Закона об АО, п. 2 ст. 49 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", далее - Закон об ООО).

Совершение обществом крупной сделки влечет необходимость определения балансовой стоимости активов, производимого на основании данных бухгалтерского учета (п. 1 ст. 78 Закона об АО), либо стоимости имущества общества, определяемой на основании данных бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 46 Закона об ООО).

Унитарные предприятия должны представлять свою бухгалтерскую отчетность уполномоченным органам собственника закрепленного за ним имущества (п. 3 ст. 26 Федерального закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" (далее - Закон об унитарных предприятиях)).

Вопрос о необходимости ведения "упрощенцем" полного бухучета долгое время был предметом споров.

Какое-то время суды считали, что раз Закон о бухучете освобождает организацию, применяющую УСН, от необходимости вести бухучет в полном объеме, то нормы других законов обязать к этому "упрощенца" не могут.

Так, ФАС Западно-Сибирского округа отказал в признании сделки, заключенной ООО, недействительной (иск был заявлен по причине нарушения порядка заключения крупных сделок, установленного Законом об ООО). Суд указал, что ООО применяет упрощенную систему налогообложения и поэтому не ведет бухучет в полном объеме. А без данных бухгалтерской отчетности сделать вывод о том, что совершенная сделка является крупной, не представляется возможным (см. Постановление от 18.12.2003 N Ф04/6482-1902/А46-2003).

Аналогично и ФАС Северо-Западного округа посчитал недоказанным утверждение о том, что оспариваемая сделка являлась крупной и при ее заключении требовалось решение общего собрания. Суд указал: надлежащих документов в подтверждение того факта, что балансовая стоимость не завершенного строительством здания ангара превышает 25% балансовой стоимости активов организации, представлено не было (см. Постановление от 16.06.2006 N А26-2584/2005-11).

Однако в 2006 г. свою позицию по данному вопросу высказал Конституционный Суд РФ (см. Определение КС РФ от 13.06.2006 N 319-О).

Суть ее состояла в том, что освобождение организации от обязанности ведения бухгалтерского учета в связи с применением упрощенной системы налогообложения не исключает для данной организации обязанности ведения бухучета, если таковая вытекает из другого федерального закона.

Таким образом, спор можно считать закрытым.

АО, ООО, МУПы и ГУПы, даже будучи "упрощенцами", должны вести полноценный бухгалтерский учет, поскольку таково требование соответствующих законов. Однако при этом они не должны сдавать бухгалтерскую отчетность в налоговый орган (пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Если организация совмещает налоговые режимы УСН и ЕНВД, то ей также следует вести бухучет в полном объеме.

Дело в том, что в отличие от "упрощенцев" организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, подлежащую обложению ЕНВД, не освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета.

А поскольку бухучет невозможно вести в отношении части деятельности организации, то таким налогоплательщикам приходится вести его в полном объеме в целом по организации и представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы в установленном порядке (Письмо Минфина России от 19.03.2007 N 03-11-04/3/70).

* * *

Кроме того, не забывайте, что для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности (п. 4 ст. 346.11 НК РФ).

Глава 2. ОГРАНИЧЕНИЯ НА ПРИМЕНЕНИЕ УСН

Переход на упрощенную систему налогообложения является добровольным, т.е. он зависит от желания самого налогоплательщика. Но перейти могут не все.

Есть категории налогоплательщиков, которые применять "упрощенку" не вправе ни при каких обстоятельствах.

К ним относятся (п. 3 ст. 346.12 НК РФ):

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на ЕСХН;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%;
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;
- организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации.

* * *

Прежде чем рассматривать перечисленные основания более подробно, отметим, что большинство установленных ограничений относятся к периоду применения УСН, а не к предшествующему периоду.

Так, банки, страховщики, пенсионные и инвестиционные фонды, ломбарды, нотариусы и адвокаты, а также бюджетные учреждения не могут утратить свой статус с целью перехода на УСН, поэтому представляется очевидным, что применять УСН они не смогут в любом случае.

Но если налогоплательщик подпадал под какое-либо другое ограничение (например, у него был филиал), но к моменту начала применения УСН (т.е. к началу следующего календарного года) он "исправился" (т.е. ликвидировал филиал), то формально он вправе применять УСН.

Проблема заключается в том, что, поскольку заявление о переходе подается в налоговый орган заранее - в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году перехода на УСН, налоговики оценивают потенциального "упрощенца" на соответствие требованиям п. 3 ст. 346.12 НК РФ уже на дату подачи заявления. И если он к этому моменту не соответствует установленным требованиям, то они откажут ему в праве применять УСН.

И хотя порядок перехода на УСН является заявительным (т.е. формально разрешение налогоплательщиков не требуется), несогласие последних с переходом на "упрощенку" может повлечь для налогоплательщика печальные последствия. От него будут требовать уплаты налогов общего режима, начислять пени и штрафы, и в результате ему придется доказывать свою правоту в судебном порядке. Поэтому во избежание проблем лучше подготовиться к переходу на УСН заранее и "соответствовать" требованиям гл. 26.2 НК РФ уже на дату подачи заявления.

Организации, имеющие филиалы и (или) представительства

В самом Налоговом кодексе не определено, что считать филиалом или представительством. При этом в п. 2 ст. 11 НК РФ есть следующее определение:

"обособленное подразделение организации - 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".

Данное определение нередко сбивает с толку налогоплательщиков (а иногда и налоговиков). Возникает вопрос: является ли наличие такого обособленного подразделения препятствием для применения УСН?

Вопрос этот разрешается путем применения правила п. 1 ст. 11 НК РФ. Согласно ему институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено самим Налоговым кодексом. То есть если нет определения в НК РФ, то нужно смотреть нормы из другой отрасли права.

В данном случае нужно воспользоваться нормами Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ). Согласно ст. 55 ГК РФ филиал и представительство - это обособленные подразделения организации, которые:

- 1) расположены вне места нахождения организации;
- 2) указаны в ее учредительных документах;
- 3) наделены имуществом создавшей их организации;
- 4) действуют на основании утвержденных организацией положений;
- 5) осуществляют все функции организации или их часть (филиал); представляют интересы организации и осуществляют их защиту (представительство);
- 6) руководители которых назначаются организацией и действуют на основании ее доверенности.

Перечисленными признаками и надо руководствоваться при решении вопроса о том, препятствует ли наличие структурного подразделения применению УСН или нет. Так поступают и суды, рассматривающие споры налогоплательщиков с налоговыми органами по данному вопросу (см., например, Постановления ФАС Дальневосточного округа от 09.02.2005 N Ф03-А51/04-2/4009, Северо-Кавказского округа от 01.03.2005 N Ф08-516/2005-212А).

Примечание. Если подразделение является обособленным в смысле п. 2 ст. 11 НК РФ (см. выше), но не отвечает критериям ст. 55 ГК РФ (в частности, не указано в учредительных документах), то наличие такого подразделения не препятствует переходу на "упрощенку".

Отметим, что и Минфин России последовательно придерживается аналогичной позиции (см. Письма от 22.05.2007 N 03-11-04/2/133, от 27.04.2007 N 03-11-04/2/115, от 03.10.2006 N 03-11-04/2/196, от 12.07.2005 N 03-11-04/2/22, от 22.12.2004 N 03-03-02-04/1-95). Тем не менее споры с налогоплательщиками на местах периодически возникают.

Банки

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности" банком признается кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

Отметим, что помимо банков существуют и иные кредитные организации, которые при наличии лицензии ЦБ РФ также вправе осуществлять ряд банковских операций. На другие кредитные организации запрет применять УСН не распространяется.

Тем не менее если кредитная организация выступает в качестве профессионального участника рынка ценных бумаг, то она также не сможет применять упрощенную систему (пп. 6 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Страховщики

В сфере страховой деятельности действуют различные организации и предприниматели - страховые организации, общества взаимного страхования, страховые брокеры, страховые агенты, страховые актуарии (п. 1 ст. 4.1 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации").

Однако осуществлять страхование вправе только страховщики - юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ для осуществления страхования, перестрахования, взаимного страхования и получившие лицензии в установленном порядке (п. 1 ст. 6 названного Закона). Они-то и не вправе применять УСН.

Страховые агенты и страховые брокеры являются лишь посредниками (представителями страховщика), и деятельность их не требует лицензирования. Следовательно, страховые агенты и брокеры вправе переходить на УСН на общих основаниях. Это вывод подтверждают московские налоговики (Письмо УФНС по г. Москве от 08.09.2005 N 18-11/3/63812), а также судебная практика (см. Постановление ФАС Московского округа от 29.01.2004 N КА-А40/11015-03).

Негосударственные пенсионные фонды (НПФ)

В соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона от 07.05.1998 N 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах" негосударственный пенсионный фонд - это особая организационно-правовая форма некоммерческой организации социального обеспечения, исключительными видами деятельности которой являются:

- деятельность по негосударственному пенсионному обеспечению участников фонда в соответствии с договорами негосударственного пенсионного обеспечения;
- деятельность в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и договорами об обязательном пенсионном страховании;
- деятельность в качестве страховщика по профессиональному пенсионному страхованию в соответствии с федеральным законом и договорами о создании профессиональных пенсионных систем.

Деятельность НПФ лицензируется.

Организации, осуществляющие вышеперечисленные виды деятельности, не вправе переходить на УСН.

Инвестиционные фонды

Инвестиционным фондом признается находящийся в собственности акционерного общества либо в общей долевой собственности физических и юридических лиц имущественный комплекс, пользование и распоряжение которым осуществляются управляющей компанией исключительно в интересах акционеров этого акционерного общества или учредителей доверительного управления (ст. 1 Федерального закона от 29.11.2001 N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах").

Инвестиционные фонды могут быть двух видов:

1) акционерный инвестиционный фонд (АИФ) - открытое акционерное общество, исключительным предметом деятельности которого является инвестирование имущества в ценные бумаги и иные объекты, предусмотренные Законом об инвестиционных фондах, и фирменное наименование которого содержит слова "акционерный инвестиционный фонд" или "инвестиционный фонд";

2) паевой инвестиционный фонд (ПИФ) - обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией.

Примечание. ПИФ не является юридическим лицом, поэтому он вообще не может рассматриваться в качестве самостоятельного налогоплательщика. Актуальным же является вопрос о том, распространяется ли ограничение по переходу на УСН на управляющую компанию.

По нашему мнению, необходимо разграничивать ПИФ как имущественный комплекс и управляющую компанию как организацию, осуществляющую управление данным имущественным комплексом. В этой ситуации управляющую компанию нельзя признать инвестиционным фондом для целей ст. 346.12 НК РФ. Следовательно, она вправе применять УСН при соблюдении иных условий, установленных НК РФ.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг

Понятие "профессиональные участники рынка ценных бумаг" определено Федеральным законом от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг".

Это юридические лица, которые в установленном названным Законом порядке осуществляют виды профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг:

- брокерскую деятельность;
- дилерскую деятельность;
- деятельность по управлению ценными бумагами;

- деятельность по определению взаимных обязательств (клиринг);
- депозитарную деятельность;
- деятельность по ведению реестра владельцев ценных бумаг;
- деятельность по организации торговли на рынке ценных бумаг.

Таким образом, не вправе применять "упрощенку" организации, осуществляющие вышеперечисленные виды деятельности.

Примечание. Если организация (предприниматель) просто совершает сделки с ценными бумагами (например, продает и покупает акции), то она вправе применять упрощенную систему налогообложения.

Отметим также, что препятствием для перехода на УСН является именно фактическое осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг. Одного лишь указания в уставных документах на возможность осуществления такой деятельности недостаточно, чтобы запретить налогоплательщику переход на УСН (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.11.2004 N А42-5179/04-28).

Ломбарды

В соответствии со ст. 358 ГК РФ под ломбардами понимаются специализированные организации, которые в качестве предпринимательской деятельности осуществляют принятие от граждан в залог движимого имущества, предназначенного для личного потребления, в обеспечение краткосрочных кредитов.

Все организации, осуществляющие ломбардную деятельность, не вправе применять упрощенную систему налогообложения.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. начнет действовать Федеральный закон от 19.07.2007 N 196-ФЗ "О ломбардах". Он устанавливает, что ломбард должен быть организован как специализированная коммерческая организация, основными видами деятельности которой являются предоставление краткосрочных займов гражданам и хранение вещей.

Организации и предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых)

Перечень подакцизных товаров приведен в ст. 181 НК РФ.

При применении данного ограничения важно помнить, что не вправе применять УСН именно производители подакцизных товаров.

Примечание. Организации и индивидуальные предприниматели, только реализующие подакцизные товары, при соблюдении иных условий, установленных ст. 346.12 НК РФ, могут применять "упрощенку" на общих основаниях.

Аналогичного мнения придерживаются налоговые органы (см. Письмо УМНС по г. Москве от 30.04.2003 N 21-09/23620).

Отметим, что в соответствии с п. 3 ст. 182 НК РФ к производству приравниваются:

- розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров в соответствии с требованиями государственных стандартов и (или) другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются уполномоченными федеральными органами исполнительной власти;

- любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар.

И хотя данное "приравнивание" установлено в целях взимания акцизов, нам представляется, что данная норма будет рассматриваться налоговиками и при решении вопроса о возможности перехода налогоплательщика на УСН.

Пример 1. Организация не является производителем пива. Она занимается только его оптовой реализацией (в бочках), поэтому она вправе перейти на УСН.

Если организация будет разливать пиво в мелкую тару для розничной реализации, то она будет считаться производителем подакцизных товаров и не сможет перейти на УСН.

Если пиво будет разливаться в организации общественного питания (кафе, баре, ресторане), то организация сможет перейти на УСН.

* * *

Глава 26.2 НК РФ не содержит определения понятия "полезные ископаемые", поэтому в данном случае нужно руководствоваться положениями гл. 26 НК РФ "Налог на добычу полезных ископаемых".

В соответствии с п. 1 ст. 337 НК РФ полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту (техническим условиям) организации.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

Видами добытого полезного ископаемого являются:

1) антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;

2) торф;

3) углеводородное сырье:

- нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;

- газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промысловой подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку;

- газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее - попутный газ);

- газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

4) товарные руды:

- черных металлов (железо, марганец, хром);

- цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);

- редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);

- многокомпонентные комплексные руды;

5) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);

6) горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавленый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);

7) горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полешпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько-магнезит, пирофиллит, слюда-московит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

8) битуминозные породы (за исключением указанных в п. 3 настоящего перечня);

9) сырье редких металлов (рассеянных элементов) (в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

10) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

11) кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и другие);

12) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

13) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений;

14) соль природная и чистый хлористый натрий;

15) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;

16) сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

Как следует из пп. 8 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, не препятствует переходу на УСН добыча и реализация общераспространенных полезных ископаемых.

Как определить, какие полезные ископаемые являются общераспространенными?

Согласно пп. 6 ст. 3 Закона РФ от 21.02.1992 N 2395-1 "О недрах" перечни полезных ископаемых, относимых к общераспространенным, устанавливаются на региональном уровне. Во многих регионах такие перечни утверждены Министерством природных ресурсов РФ, Госгортехнадзором и местной администрацией, следовательно, для уточнения этого вопроса необходимо обращаться к соответствующему региональному законодательству.

В качестве ориентира можно привести перечень, рекомендуемый для формирования региональных перечней (см. Временные методические рекомендации по подготовке и рассмотрению материалов, связанных с формированием, согласованием и утверждением региональных перечней полезных ископаемых, относимых к общераспространенным, утв. Распоряжением Государственной геологической службы Министерства природных ресурсов РФ от 07.02.2003 N 47-р):

- алевролиты, аргиллиты (кроме используемых в цементной промышленности, для производства минеральной ваты и волокон);

- ангидрит (кроме используемого в цементной промышленности);

- битумы и битуминозные породы;

- брекчии, конгломераты;

- магматические и метаморфические породы (кроме используемых для производства огнеупорных, кислотоупорных материалов, каменного литья, минеральной ваты и волокон, в цементной промышленности);

- галька, гравий, валуны;

- гипс (кроме используемого для цементной промышленности и в медицинских целях);

- глины (кроме бентонитовых, палыгорскитовых, огнеупорных, кислотоупорных, используемых для фарфоро-фаянсовой, металлургической, лакокрасочной и цементной промышленности, каолина);

- диатомит, трепел, опока (кроме используемых в цементной и стекольной промышленности);

- доломиты (кроме используемых в металлургической, стекольной и химической промышленности);

- известковый туф, гажа;

- известняки (кроме используемых в цементной, металлургической, химической, стекольной, целлюлозно-бумажной и сахарной промышленности, для производства глинозема, минеральной подкормки животных и птицы);

- кварцит (кроме динасового, флюсового, железистого, абразивного и используемого для производства карбида кремния, кристаллического кремния и ферросплавов);

- мел (кроме используемого в цементной, химической, стекольной, резиновой, целлюлозно-бумажной промышленности, для получения глинозема из нефелина, минеральной подкормки животных и птицы);

- мергель (кроме используемого в цементной промышленности); облицовочные камни (кроме высокодекоративных и характеризующихся преимущественным выходом блоков 1 - 2 группы);
- пески (кроме формовочного, стекольного, абразивного, для фарфоро-фаянсовой, огнеупорной и цементной промышленности, содержащего рудные минералы в промышленных концентрациях);
- песчаники (кроме диасовых, флюсовых, для стекольной промышленности, для производства карбида кремния, кристаллического кремния и ферросплавов);
- песчано-гравийные, гравийно-песчаные, валунно-гравийно-песчаные, валунно-глыбовые породы;
- ракушка (кроме используемой для минеральной подкормки животных и птицы);
- сапропель (кроме используемого в лечебных целях);
- сланцы (кроме горючих);
- суглинки (кроме используемых в цементной промышленности);
- торф (кроме используемого в лечебных целях).

Отметим также, что препятствием для перехода на УСН является именно фактическая добыча полезных ископаемых. Указание на добычу полезных ископаемых как на возможный вид деятельности, например, в свидетельстве о государственной регистрации индивидуального предпринимателя не является препятствием для перехода на УСН. Правомерность этого подхода подтвердили московские налоговики (см. Письмо УМНС по г. Москве от 16.12.2003 N 21-08/70540).

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом

С 1 января 2007 г. игорный бизнес регулируется Федеральным законом от 29.12.2006 N 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 244-ФЗ).

Он, в частности, содержит следующие понятия:

- игорное заведение - здание, строение, сооружение (единая обособленная часть здания, строения, сооружения), в которых осуществляется исключительно деятельность по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг (в том числе филиал или иное место осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг). К числу игорных заведений данным Законом отнесены: казино, залы игровых автоматов, букмекерские конторы и тотализаторы;
- азартная игра - основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором азартной игры;
- выигрыш - денежные средства или иное имущество, в том числе имущественные права, подлежащие выплате или передаче участнику азартной игры при наступлении результата азартной игры, предусмотренного правилами, установленными организатором азартной игры;
- деятельность по организации и проведению азартных игр - деятельность, направленная на заключение основанных на риске соглашений о выигрыше с участниками азартных игр и (или) организацию заключения таких соглашений между двумя или несколькими участниками азартной игры.

Примечание. Не вправе применять УСН все игорные заведения, к которым относятся, в частности, казино, букмекерские конторы, игровые клубы и т.п.

Кроме того, осуществлением игорного бизнеса является использование игровых автоматов - игрового оборудования (механического, электрического, электронного или иного технического оборудования), используемого для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяется случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников.

В том случае, если игра на автомате не предусматривает денежного или вещевого выигрыша, то такой автомат не подпадает под определение игрового. Следовательно, используя такой автомат, налогоплательщик при соблюдении прочих условий вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Также не препятствует применению УСН предоставление посетителям возможности за плату воспользоваться бильярдным столом, шахматами и другими видами игр. Ведь в данном случае владелец таких игр получает плату не за проведение азартной игры, а за оказание развлекательных услуг.

* * *

Отметим, что ранее осуществлением игорного бизнеса считалось и проведение лотереи - игры, 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, если она будет признана выигравшей в соответствии с условиями лотереи (пп. 1 ст. 2 Федерального закона от 11.11.2003 N 138-ФЗ "О лотереях", далее - Закон "О лотереях") (см. Письмо ФНС России от 30.11.2005 N 22-1-11/2178).

Однако этот подход базировался на положениях гл. 29 НК РФ о налоге на игорный бизнес. Но вступивший в силу с 1 января 2007 г. Закон N 244-ФЗ прямо предусматривает, что его требования не распространяются на деятельность по организации и проведению лотерей, а также на деятельность бирж. Поэтому приведенные выше разъяснения ФНС устарели. Однако новых тоже пока нет...

Однозначно на сегодняшний день можно утверждать, что не соответствует определению игорного бизнеса проведение стимулирующей лотереи (акции типа "купи пакет чипсов и выиграй автомобиль"). Право на участие в такой лотерее не связано с внесением платы, а ее призовой фонд формируется за счет средств организатора лотереи (пп. 2 п. 3 ст. 3 Закона "О лотереях").

И уж точно не мешает перейти на УСН простая продажа лотерейных билетов (при том, что организатором лотереи является третье лицо), хотя налоговые органы на местах иногда отказывают продавцам лотерейных билетов в праве перейти на УСН по данному основанию. В прошлом году их неправоту подтвердил и Минфин России (Письмо от 21.12.2006 N 03-11-04/2/285).

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты,
учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы
адвокатских образований

Согласно ст. 1 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, утв. Верховным Советом РФ 11.02.1993 N 4462-1, существуют два вида нотариусов:

- работающие в государственной нотариальной конторе;
- занимающиеся частной практикой.

Согласно этой же статье нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли. Следовательно, нотариусы, занимающиеся частной практикой, не признаются индивидуальными предпринимателями и для целей налогообложения рассматриваются просто как физические лица.

Не признается предпринимательской и адвокатская деятельность (п. 2 ст. 1 Федерального закона от 31.05.2002 N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации").

Данным Законом предусмотрены следующие формы адвокатских образований:

- адвокатский кабинет;
- коллегия адвокатов;
- адвокатское бюро;
- юридическая консультация.

Учреждение адвокатского кабинета означает, что адвокат трудится индивидуально, остальные формы адвокатских образований - это организации.

Применять УСН в соответствии с п. 1 ст. 346.12 НК РФ могут только организации и индивидуальные предприниматели, поэтому по сути запрещение применять УСН частным нотариусам и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, лишь дублирует общее правило.

Однако еще совсем недавно названные лица приравнивались к индивидуальным предпринимателям. Изменения в п. 2 ст. 11 НК РФ, исключившие нотариусов и адвокатов из числа лиц, считающихся индивидуальными предпринимателями, были внесены с 1 января 2007 г. Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса".

Что же касается адвокатских образований - организаций, то они также не вправе применять УСН в силу нормы пп. 10 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Организации, являющиеся участниками соглашений о разделе
продукции

Соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим

работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск (п. 1 ст. 2 Федерального закона от 30.12.1995 N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции").

Запрет на применение УСН касается именно инвесторов, поскольку вторым участником соглашения является государство.

Инвесторами признаются юридические лица и создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, осуществляющие вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения (п. 1 ст. 3 Закона).

Любое юридическое лицо, которое является участником такого соглашения, не вправе перейти на "упрощенку". Вышеупомянутые объединения юридических лиц мы не рассматриваем, поскольку они и так не вправе быть плательщиками единого налога в рамках УСН в силу п. 1 ст. 346.12 НК РФ (они не являются организациями).

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на ЕСХН

Организации могут при определенных условиях перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (что также представляет собой специальный налоговый режим, регулируемый гл. 26.1 НК РФ), но только в отношении всей деятельности в целом (так же как и при переходе на УСН). Естественно, что совмещать эти два спецрежима организации никак не смогут.

Индивидуальные предприниматели применяют УСН (либо ЕСХН) в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности. Поэтому для них возможно совмещение УСН (либо ЕСХН) с налогами общего режима (уплачиваемых в отношении иных доходов физического лица, не связанных с предпринимательством), но никак не совмещение этих спецрежимов (УСН и ЕСХН).

Организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%

Данное ограничение не распространяется на:

1) 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%;

2) на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19.06.1992 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.

Федеральный закон от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" предусматривает следующие формы некоммерческих организаций:

- общественные и религиозные организации (объединения);
- фонды;
- государственные корпорации;
- некоммерческие партнерства;
- частные учреждения;
- автономные некоммерческие организации.

Следовательно, ко всем этим организациям данное ограничение неприменимо, и они могут применять УСН в общеустановленном порядке.

Пример 2. Единственным учредителем фонда является общество с ограниченной ответственностью.

Фонд вправе перейти на УСН при соблюдении прочих требований, установленных гл. 26.2 НК РФ.

Некоммерческой организацией является также товарищество собственников жилья (ТСЖ) (ст. 135 Жилищного кодекса РФ). Его право применять УСН независимо от доли участия товарищей - юридических лиц в праве общей собственности на общее имущество подтвердил Минфин России в Письме от 10.03.2006 N 03-11-04/2/58.

Кого же действительно касается норма пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ?

Как указал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 12.10.2004 N 3114/04, под участием в данном случае подразумевается участие (вклад) в образовании имущества (уставного капитала)

организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Имеются в виду следующие организации:

- акционерное общество (ст. 96 ГК РФ);
- общество с ограниченной ответственностью (ст. 87 ГК РФ);
- общество с дополнительной ответственностью (ст. 95 ГК РФ);
- полное товарищество (ст. 69 ГК РФ);
- товарищество на вере (коммандитное товарищество) (ст. 82 ГК РФ);
- производственный кооператив (ст. 107 ГК РФ).

Пример 3. Участниками акционерного общества являются физические лица и юридическое лицо - общество с ограниченной ответственностью. Доля юридического лица в уставном капитале АО составляет 31%. Данное АО не вправе перейти на УСН.

Отметим, что ценные бумаги (в том числе акции АО) могут быть переданы номинальному держателю. Таковым признается профессиональный участник рынка ценных бумаг (юридическое лицо), который является держателем ценных бумаг от своего имени, но в интересах другого лица, не являясь владельцем этих ценных бумаг (п. 2 Положения о ведении реестра владельцев именных ценных бумаг, утвержденного Постановлением ФКЦБ России от 02.10.1997 N 27).

Поскольку такая передача не влечет перехода права собственности на ценные бумаги, то передача номинальному держателю даже более 25% акций АО не повлечет никаких препятствий для применения данным АО упрощенной системы налогообложения при условии, что собственниками акций, переданных номинальному держателю, остаются физические лица. Это подтвердил и Минфин в Письме от 21.08.2007 N 03-11-04/2/120.

* * *

Следует также понимать, что ограничение касается только случаев, когда 25%-ный предел превышает доля участия именно организации.

Организациями в соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ признаются:

- юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;
- иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;
- международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.

Российская Федерация и ее субъекты, а также муниципальные образования не являются организациями, поэтому организации с такими учредителями теоретически вправе переходить на УСН.

Это подтвердил ВАС РФ в Решении от 19.11.2003 N 12358/03 (данное Решение п. 9 Методических рекомендаций по применению главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Приказом МНС России от 10.12.2002 N БГ-З-22/706 <1>, был признан не соответствующим НК РФ и не действующим в той мере, в какой он по смыслу, придаваемому ему налоговыми органами, препятствовал переходу муниципальных унитарных предприятий на УСН).

<1> В настоящее время утратили силу.

Одно время не возражали против этой позиции и налоговики (см. Письмо ФНС России от 23.05.2005 N 05-1-01/228).

Однако в 2007 г. Минфин России опять высказал мнение о невозможности применения УСН при более чем 25%-ном участии РФ, субъектов РФ или муниципальных образований в капитале организации (см. Письма от 12.03.2007 N 03-11-02/66, от 08.05.2007 N 03-11-02/124, от 01.06.2007 N 03-11-04/2/153, от 11.09.2007 N 03-11-04/2/223). Данная позиция касалась акционерных обществ, но, видимо, она будет применяться и к другим организационно-правовым формам, уставный капитал которых делится на доли (вклады) учредителей.

При этом, поскольку ранее налогоплательщикам давались иные разъяснения по указанному вопросу, Минфин России счел возможным не требовать перерасчета налоговых обязательств за 2003 - 2006 гг. (Письмо от 08.05.2007 N 03-11-02/124).

Упомянутые Письма Минфина России Федеральная налоговая служба Письмом от 21.05.2007 N ММ-6-02/406@ разослала по нижестоящим налоговым органам для применения в работе.

Следовательно, переход на УСН организаций с более чем 25%-ным участием РФ, субъектов РФ или муниципальных образований в уставном капитале не встретит понимания у налоговых органов и вызовет серьезные налоговые претензии (требование платить налоги общего режима, пени и штрафы).

Поэтому налогоплательщикам остается смириться либо искать правды в суде. Заметим, что ранее федеральные суды уже принимали решения по подобным вопросам в пользу налогоплательщиков (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 29.08.2005 N А17-4/5-2005, Восточно-Сибирского округа от 20.09.2005 N А58-1966/05-Ф02-4572/05-С1, Дальневосточного округа от 12.11.2003 N Ф03-А51/03-2/2614, Западно-Сибирского округа от 10.11.2005 N Ф04-7956/2005(16604-А27-27), Московского округа от 07.09.2004 N КА-А40/7864-04).

Посудиться стоит еще и потому, что даже в самом Минфине России, видимо, все же нет единого мнения по данному вопросу. Так, Письмом от 01.10.2007 N 03-11-04/2/243 финансовое ведомство "разрешило" муниципальному унитарному предприятию применять УСН, руководствуясь двумя аргументами:

- 1) уставный капитал унитарного предприятия не делится на доли (п. 1 ст. 113 ГК РФ);
- 2) муниципальное образование, являющееся учредителем МУП, не может быть признано организацией в целях ст. 11 НК РФ (!).

Таким образом, Минфин (случайно или нет) вновь высказал ранее отвергнутую точку зрения. Кроме того, из данного Письма еще раз видно, что на МУПы и ФГУПы данный запрет не распространяется - как на организации, уставный капитал которых в принципе не делится на доли.

Примечание. Таким образом, МУПы и ФГУПы имеют право применять УСН в общеустановленном порядке, не боясь претензий налоговых органов.

* * *

Не является юридическим лицом и паевой инвестиционный фонд (п. 1 ст. 10 Федерального закона от 29.11.2001 N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах"). В этой связи передача более 25% уставного капитала (акций) организации в состав имущества ПИФа не препятствует организации применять УСН (это подтвердил и Минфин России в Письме от 26.06.2006 N 03-11-04/2/130).

При этом нужно учитывать следующее.

Согласно п. 3 ст. 11 названного Закона доверительное управление ПИФом осуществляет управляющая компания путем совершения любых юридических и фактических действий в отношении составляющего его имущества, а также осуществляет все права, удостоверенные ценными бумагами, составляющими паевой инвестиционный фонд, включая право голоса по голосующим ценным бумагам.

Управляющая компания совершает сделки с имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, от своего имени, указывая при этом, что она действует в качестве доверительного управляющего.

При этом управляющая компания вправе от своего имени и в качестве доверительного управляющего выступить в качестве участника общества с ограниченной ответственностью. В случае если доля управляющей компании в обществе будет составлять более 25%, такое общество не может применять упрощенную систему налогообложения (Письмо Минфина России от 19.10.2007 N 03-11-04/2/263).

Организации и индивидуальные предприниматели, средняя
численность работников которых за налоговый (отчетный)
период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным
органом исполнительной власти, уполномоченным в области
статистики, превышает 100 человек

Уполномоченным органом в данном случае является Федеральная служба государственной статистики (Росстат).

Для расчета средней численности работников в целях перехода на УСН в настоящее время применяется форма N П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников", введенная в действие Постановлением Росстата от 28.06.2006 N 28 "Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за численностью, оплатой и условиями труда работников, деятельностью образовательных учреждений на 2007 год".

Порядок ее заполнения установлен Постановлением Росстата от 20.11.2006 N 69 (далее - Порядок) (ранее действовало Постановление Росстата от 03.11.2004 N 50). Порядок предназначен для организаций, однако в целях перехода на "упрощенку" его следует применять и предпринимателям.

Средняя численность работников включает:

- 1) среднесписочную численность работников;
- 2) среднюю численность внешних совместителей;
- 3) среднюю численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Расчет среднесписочной численности

Среднесписочная численность работников за месяц определяется путем суммирования списочной численности работников за каждый календарный день месяца, т.е. с 1 по 30 или 31 число (для февраля - по 28 или 29 число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца. Причем численность работников в выходные и праздничные дни равна этому показателю за предыдущий рабочий день.

Обратите внимание! В списочной численности работников за каждый календарный день учитываются не только фактически работающие, но и отсутствующие на работе по каким-либо причинам.

В частности, в списочную численность целыми единицами включаются работники:

а) фактически явившиеся на работу, включая и тех, которые не работали по причине простоя;

б) находившиеся в служебных командировках, если за ними сохраняется заработная плата в данной организации, включая работников, находившихся в краткосрочных служебных командировках за границей;

в) не явившиеся на работу по болезни (в течение всего периода болезни до возвращения на работу в соответствии с листками нетрудоспособности или до выбытия по инвалидности);

г) не явившиеся на работу в связи с выполнением государственных или общественных обязанностей;

д) принятые на работу на неполный рабочий день или неполную рабочую неделю, а также принятые на половину ставки (оклада) в соответствии с трудовым договором. Такие работники в списочной численности учитываются за каждый календарный день как целые единицы, включая нерабочие дни недели, обусловленные при приеме на работу.

Но в эту группу не входят отдельные категории работников, которым в соответствии с законодательством устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени, в частности:

- работники в возрасте до 18 лет;

- работники, занятые на работах с вредными условиями труда;

- женщины, которым предоставлены дополнительные перерывы в работе для кормления ребенка;

- женщины, работающие в сельской местности;

- инвалиды I и II групп;

е) принятые на работу с испытательным сроком;

ж) заключившие трудовой договор с организацией о выполнении работы на дому личным трудом (надомники). В списочной и среднесписочной численности работников надомники учитываются за каждый календарный день как целые единицы;

з) сотрудники, имеющие специальные звания;

и) направленные с отрывом от работы в образовательные учреждения для повышения квалификации или приобретения новой профессии (специальности), если за ними сохраняется заработная плата;

к) временно направленные на работу из других организаций, если за ними не сохраняется заработная плата по месту основной работы;

л) студенты и учащиеся образовательных учреждений, работающие в организациях в период производственной практики, если они зачислены на рабочие места (должности);

м) обучающиеся в образовательных учреждениях, аспирантурах, находящиеся в учебном отпуске с сохранением полностью или частично заработной платы;

н) обучающиеся в образовательных учреждениях и находившиеся в дополнительном отпуске без сохранения заработной платы, а также работники, поступающие в образовательные учреждения, находившиеся в отпуске без сохранения заработной платы для сдачи вступительных экзаменов в соответствии с законодательством РФ.

Но этих работников не нужно учитывать при исчислении среднесписочной численности (п. 90.1 Порядка);

о) находившиеся в ежегодных и дополнительных отпусках, предоставляемых в соответствии с законодательством, коллективным договором и трудовым договором, включая находившихся в отпуске с последующим увольнением;

п) имевшие выходной день согласно графику работы организации, а также за переработку времени при суммированном учете рабочего времени;

р) получившие день отдыха за работу в выходные или праздничные (нерабочие) дни;

с) находившиеся в отпусках по беременности и родам, в отпусках в связи с усыновлением новорожденного ребенка непосредственно из родильного дома, а также в дополнительном отпуске по уходу за ребенком. Но при расчете среднесписочной численности таких работников учитывать не надо (см. п. 90.1 Порядка);

т) принятые для замещения отсутствующих работников (ввиду болезни, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком);

у) находившиеся с разрешения администрации в отпуске без сохранения заработной платы по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам;

ф) находившиеся в отпусках по инициативе администрации;

х) принимавшие участие в забастовках;

ц) иностранные граждане, работавшие в организациях, расположенных на территории России;

ч) совершившие прогулы;

ш) находившиеся под следствием до решения суда.

Не включаются в списочную численность работники:

а) принятые на работу по совместительству из других организаций (учет внешних совместителей ведется отдельно) <1>;

б) выполнявшие работу по договорам гражданско-правового характера <2>;

в) привлеченные для работы согласно специальным договорам с государственными организациями на предоставление рабочей силы (военнослужащие и лица, отбывающие наказание в виде лишения свободы) и учитываемые в среднесписочной численности работников;

г) переведенные на работу в другую организацию, если за ними не сохраняется заработная плата, а также направленные на работу за границу;

д) направленные организациями на обучение в образовательные учреждения с отрывом от работы, получающие стипендию за счет средств этих организаций; лица, с которыми заключен ученический договор на профессиональное обучение с выплатой в период ученичества стипендии;

е) подавшие заявления об увольнении и прекратившие работу до истечения срока предупреждения или прекратившие работу без предупреждения администрации. Они исключаются из списочной численности работников с первого дня невыхода на работу;

ж) собственники данной организации, не получающие заработную плату;

з) адвокаты;

и) военнослужащие.

<1> Работник, получающий в одной организации две, полторы или менее одной ставки или оформленный в одной организации как внутренний совместитель, все равно учитывается в списочной численности работников как один человек (целая единица).

<2> Работник, состоящий в списочном составе и заключивший договор гражданско-правового характера с этой же организацией, учитывается в списочной и среднесписочной численности один раз по месту основной работы.

Лица, не состоящие в списочном составе и привлеченные для работы по специальным договорам с государственными организациями на предоставление рабочей силы (военнослужащие и лица, отбывающие наказание в виде лишения свободы), учитываются в среднесписочной численности как целые единицы по дням явок на работу. Это подтвердил и Минфин России в Письме от 27.03.2006 N 03-11-04/2/69.

Лица, работавшие неполное рабочее время в соответствии с трудовым договором или переведенные с письменного согласия работника на работу на неполное рабочее время, при определении среднесписочной численности работников учитываются пропорционально отработанному времени.

Расчет средней численности этой категории работников производится в следующем порядке:

а) исчисляется общее количество человеко-дней, отработанных этими работниками путем деления общего числа отработанных человеко-часов в отчетном месяце на продолжительность рабочего дня исходя из продолжительности рабочей недели, например:

40 часов - на 8 часов (при пятидневной рабочей неделе) или на 6,67 часа (при шестидневной рабочей неделе);

36 часов - на 7,2 часа (при пятидневной рабочей неделе) или на 6 часов (при шестидневной рабочей неделе);

24 часа - на 4,8 часа (при пятидневной рабочей неделе) или на 4 часа (при шестидневной рабочей неделе);

б) затем определяется средняя численность не полностью занятых работников за отчетный месяц в пересчете на полную занятость путем деления отработанных человеко-дней на число рабочих дней по календарю в отчетном месяце. При этом за дни болезни, отпуска, неявок (приходящиеся на рабочие дни по календарю) в число отработанных человеко-часов условно включаются часы по предыдущему рабочему дню (в отличие от методологии, принятой для учета количества отработанных человеко-часов).

Среднесписочная численность за квартал определяется путем суммирования среднесписочной численности работников за все месяцы работы организации в квартале и деления полученной суммы на три. А чтобы посчитать среднюю численность за год, нужно суммировать среднесписочную за все месяцы, истекшие за период с начала года по отчетный месяц включительно, и поделить полученную сумму на число месяцев работы организации за период с начала года, т.е. соответственно на 2, 3, 4 и т.д.

Расчет средней численности внешних совместителей

Средняя численность внешних совместителей исчисляется в соответствии с порядком определения средней численности лиц, работавших неполное рабочее время (см. выше).

Расчет средней численности работающих по договорам гражданско-правового характера

Средняя численность работников (включая иностранных граждан), выполнявших работу по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, за месяц исчисляется по общим правилам определения среднесписочной численности.

Эти работники учитываются за каждый календарный день как целые единицы в течение всего периода действия договора независимо от срока выплаты вознаграждения.

За выходной или праздничный (нерабочий) день принимается численность работников за предшествующий рабочий день.

Средняя численность работников, выполнявших работу по договорам гражданско-правового характера, за период с начала года и год определяется путем суммирования средней численности за все месяцы, истекшие с начала года, и деления полученной суммы на число месяцев, т.е. на 3, 6, 9, 12.

Если работник, состоящий в списочном составе, заключил договор гражданско-правового характера с этой же организацией, то он не включается в среднюю численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

В среднюю численность работающих по договорам гражданско-правового характера не включаются:

- индивидуальные предприниматели, заключившие с организацией договор гражданско-правового характера и получившие вознаграждение за выполненные работы и оказанные услуги;
- лица несписочного состава, не имеющие с организацией договоров гражданско-правового характера.

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

Соответственно, физические лица, с которыми заключены авторские договоры, не должны учитываться при определении возможности применения упрощенной системы налогообложения (Письмо Минфина России от 16.08.2007 N 03-11-04/2/199).

* * *

Покажем порядок определения средней численности работников на конкретном примере.

Пример 4. Организация работает по 5-дневной рабочей неделе; рабочий день - 8 часов. В штате состоят 23 работника, из них две женщины находятся в отпусках по уходу за ребенком и один работник оформлен на полставки. Кроме того, в организации есть один внешний совместитель. Рассчитаем среднюю численность работников за апрель 2007 г. (30 календарных дней; 21 рабочий день). Внешний совместитель отработал в данном месяце 16 дней по 3 часа в день. Работник, оформленный на полставки, работал каждый рабочий день по 4 часа.

- Каждый календарный день численность работников списочного состава будет равна 20,5:
- 20 работников (режим полного рабочего дня) учитываются как целые единицы;

- работник, оформившийся на полставки, учитывается как 0,5 (4 ч : 8 ч);
 - две работницы, находящиеся в отпусках по уходу за ребенком, не учитываются вовсе.
- Среднесписочная численность за месяц равна 20,5 (20,5 x 30 дней : 30 дней).
Внешний совместитель учитывается как 0,3 ((3 ч : 8 ч) x 16 дней) : 21 день).
Таким образом, средняя численность за апрель составит 20,8 чел. (20,5 + 0,3).

* * *

Отметим, что налоговое законодательство не обязывает налогоплательщика рассчитывать среднюю численность работников на дату подачи в налоговый орган заявления о переходе на "упрощенку".

Однако в форме заявления <1> о переходе на УСН, которая рекомендуется налоговиками к применению, необходимо указывать среднюю численность работников за налоговый (отчетный) период соответствующего года (данное требование не распространяется на вновь зарегистрированных организации и предпринимателей).

<1> Форму заявления см. на с. 245.

Заявление подается в налоговый орган в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году применения УСН (п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

Следовательно, организация, которая является плательщиком налога на прибыль, должна указать в заявлении среднюю численность за девять месяцев (отчетный период по налогу на прибыль) календарного года (п. 2 ст. 285 НК РФ).

В отношении налога на доходы физических лиц отчетных периодов вообще не установлено, а налоговый период равен календарному году (ст. 216 НК РФ). Но посчитать среднюю численность за календарный год у предпринимателя в октябре нет возможности. Поэтому, по нашему мнению, ему также следует указать в заявлении данные за девять месяцев.

Кроме того, нужно понимать, что ограничение по численности относится к периоду применения УСН, а не к предшествующему периоду.

Поэтому превышение установленной численности работников в периоде подачи заявления о переходе на УСН не может быть препятствием для начала применения "упрощенки". Главное, чтобы к 1 января года начала применения УСН налогоплательщик привел численность своих работников в соответствие с установленными требованиями (если налоговая инспекция выявит превышение по численности в период применения УСН, то налогоплательщику придется вернуться к общему режиму и перерасчитать налоги).

Так, ФАС Поволжского округа признал недействительным направленное обществу с ограниченной ответственностью уведомление налогового органа о невозможности применения упрощенной системы налогообложения. Он указал, что на момент подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения в налоговый орган (05.11.2004) численность работников общества действительно превышала 100 человек.

Вместе с тем 30.11.2004 президентом общества был издан приказ об увольнении 81 работника в порядке перевода на другое предприятие, и по состоянию на 01.12.2004 численность работников составила уже 83 человека.

Таким образом, на 01.01.2005, то есть на дату, с которой организация предполагала применять упрощенную систему налогообложения, средняя численность составляла менее 100 человек, что соответствует требованиям пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

При этом то обстоятельство, что налогоплательщик не представил уточненного списка действительной численности работников, не лишает его права на применение УСН с 1 января (см. Постановление от 12.07.2005 N А12-36913/04-С51).

Отметим также, что форма заявления вообще является рекомендуемой к применению, поэтому налоговики по большому счету и не вправе настаивать на том, чтобы налогоплательщик подтверждал среднюю численность на дату перехода. Однако лучше, конечно же, не доводить дело до суда и привести количество работников в соответствие с требованиями гл. 26.2 НК РФ заранее.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. позиция налоговиков усилилась в связи с тем, что Закон N 85-ФЗ дополнил п. 1 ст. 346.13 НК РФ положением о том, что в заявлении о переходе на УСН необходимо, помимо размера доходов за девять месяцев года подачи заявления, указывать также сведения о средней численности работников за этот год и об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября этого года.

При этом условие о численности по-прежнему не включено в число условий перехода на УСН (как, например, размер дохода за 9 месяцев), поэтому формально никаких негативных последствий превышения ограничения по численности на дату подачи заявления быть не может.

Но, учитывая сегодняшнюю судебную практику, можно с уверенностью говорить о том, что новая норма лишь укрепит налоговиков в мысли, что налогоплательщик, у которого на момент подачи заявления средняя численность превышает 100 человек, не вправе переходить на УСН.

Обратите внимание! Закон N 85-ФЗ вступает в силу с 1 января 2008 г. Следовательно, налоговые органы смогут руководствоваться новыми требованиями к содержанию заявления только в отношении заявлений, которые будут подаваться налогоплательщиками в октябре - ноябре 2008 г. для целей перехода на УСН с начала 2009 г.

* * *

Бывает, что налогоплательщик, который хочет применять УСН, одновременно применяет ЕНВД в отношении отдельных видов деятельности. Соответственно, ряд его работников могут быть заняты (полностью или частично) в видах деятельности, которые подпадают под ЕНВД и в отношении которых не будет применяться "упрощенка".

Примечание. Имейте в виду: ограничение по количеству работников применяется в отношении всех работников налогоплательщика, независимо от того, в каком виде деятельности они заняты (п. 4 ст. 346.12 НК РФ).

Организации, у которых остаточная стоимость основных
средств и нематериальных активов, определяемая
в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском
учете, превышает 100 млн рублей

Данное ограничение касается только организаций.

В целях его применения учитываются только те основные средства (ОС) и нематериальные активы (НМА), которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" <1>.

<1> Подробнее об этом см. с. 109.

Обратите внимание! Налоговое законодательство не требует, чтобы ограничение по остаточной стоимости ОС и НМА соблюдалось на дату подачи заявления в налоговый орган о переходе на "упрощенку". Это ограничение относится к периоду применения УСН.

Но форма заявления, рекомендуемая налоговиками к применению, требует указать стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности организации, на дату подачи такого заявления <2>.

<2> Форму заявления см. на с. 245.

Следовательно, при указании остаточной стоимости ОС и НМА на сумму большую, чем 100 млн руб., налоговики, скорее всего, откажут организации в праве применять УСН. На наш взгляд, в суде такой отказ должен быть признан недействительным.

Как и в случае со средней численностью, с 1 января 2008 г. требование об указании в заявлении сведений об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября года подачи заявления становится обязанностью (п. 1 ст. 346.13 НК РФ в ред. Закона N 85-ФЗ). Но настаивать на этом налоговики вправе только при принятии заявлений о переходе на УСН с 2009 г.

Примечание. Имейте в виду: при расчете остаточной стоимости ОС и НМА налогоплательщик не вправе исключать из расчета те ОС и НМА, которые используются (полностью или частично) в видах деятельности, в отношении которых применяется ЕНВД (п. 4 ст. 346.12 НК РФ).

Пример 5. Организация занимается оптовыми поставками продуктов питания. При этом у нее есть в собственности небольшой магазин, который торгует исключительно в розницу.

В месте нахождения магазина введен ЕНВД, поэтому в отношении розничной торговли организация платит данный налог.

При переходе на УСН остаточную стоимость магазина и всех используемых для розничной торговли основных средств следует включить в расчет остаточной стоимости ОС и НМА, чтобы определить соответствие требованиям, установленным пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Бюджетные учреждения

Налоговый кодекс не определяет, какие организации следует считать бюджетными учреждениями. В такой ситуации в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ нужно использовать понятия, сформулированные в других отраслях законодательства.

Согласно ст. 161 Бюджетного кодекса РФ (далее - БК РФ) бюджетное учреждение обладает следующими признаками:

1) это организация, созданная органами госвласти (федеральными, региональными либо местными) для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера;

2) деятельность этой организации финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда;

3) основой такого финансирования является смета доходов и расходов.

БК РФ также определяет иные особенности функционирования бюджетных учреждений. В частности, таковыми считаются организации, наделенные государственным или муниципальным имуществом на праве оперативного управления, за исключением казенных предприятий и автономных учреждений (п. 2 ст. 161 БК РФ).

Таким образом, именно этим определением следует руководствоваться при определении права организации на применение УСН.

Для сравнения: в ст. 120 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) дано определение просто учреждения. Это некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

Она может быть создана гражданином или юридическим лицом (частное учреждение) либо соответственно РФ, субъектом РФ, муниципальным образованием (государственное или муниципальное учреждение).

Государственное или муниципальное учреждение может быть бюджетным или автономным учреждением. Частные и бюджетные учреждения полностью или частично финансируются собственником их имущества.

Как видим, определения бюджетного учреждения и просто учреждения очень похожи. Каждое бюджетное учреждение однозначно можно признать учреждением с точки зрения ст. 120 ГК РФ. Но далеко не каждое учреждение является бюджетным.

Поэтому запрет на применение УСН распространяется только на те учреждения, которые подпадают под все признаки бюджетного (см. выше). Аналогичное мнение высказал и Минфин России в Письме от 05.02.2007 N 03-11-02/35.

Иностранные организации

До 1 января 2008 г. ограничение на применение УСН касалось только тех иностранных организаций, в составе которых были обособленные подразделения на территории РФ.

С 1 января 2008 г. любые иностранные организации лишены права применять "упрощенку". Соответствующие изменения внесены в пп. 18 п. 3 ст. 346.12 НК РФ Законом N 85-ФЗ.

Глава 3. ПЕРЕХОД НА УСН

Налоговый кодекс устанавливает разные правила перехода на УСН для организаций (предпринимателей), которые:

- уже какое-то время работают и применяют иной режим налогообложения (общий либо ЕСХН);
- только что созданы (зарегистрированы);
- в соответствии с местным законодательством до окончания текущего календарного года перестали быть плательщиками ЕНВД.

Переход на УСН с общего режима налогообложения или ЕСХН

Действующая организация (зарегистрированный предприниматель) по общему правилу может перейти на "упрощенку" с начала календарного года. Для этого в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году начала применения УСН, необходимо подать в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) соответствующее заявление. Например, для того чтобы начать применять УСН с 1 января 2008 г., заявление нужно подать в налоговый орган в период с 1 октября по 30 ноября 2007 г.

Порядок подачи заявления

Форма заявления о переходе на УСН Налоговым кодексом не установлена (там даже нет указания на то, что заявление следует подавать по какой-то определенной форме), поэтому применяемая на практике форма N 26.2-1 "Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения", утв. Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 <1>, является рекомендуемой к применению (о чем сказано и в самом Приказе).

<1> Пример заполнения заявления см. на с. 245.

Согласно данному Приказу действующие организации в заявлении должны указать:

- 1) размер доходов за девять месяцев текущего года;
- 2) выбранный объект налогообложения;
- 3) среднюю численность работников за налоговый (отчетный) период года подачи заявления <2>;
- 4) стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности организации на дату подачи заявления <3>;
- 5) сведения об участии в соглашениях о разделе продукции (если есть) <4>;
- 6) сведения о применении "упрощенки" ранее (если применялась).

<2> О допустимом размере и порядке определения средней численности см. с. 51.

<3> О допустимом размере и порядке расчета стоимости амортизируемого имущества см. с. 62.

<4> См. об этом на с. 45.

Зарегистрированные предприниматели в заявлении о переходе указывают:

- 1) выбранный объект налогообложения;
- 2) среднюю численность работников за налоговый (отчетный) период года подачи заявления <2>;
- 3) сведения об участии в соглашениях о разделе продукции (для предпринимателей это формальное требование, поскольку участниками таких соглашений в любом случае могут быть только юридические лица);
- 4) сведения о применении "упрощенки" ранее (если применялась).

Справедливости ради следует отметить, что до 1 января 2008 г. Налоговый кодекс требует указывать в заявлении только сведения о доходах, полученных организацией за 9 месяцев. При этом сама форма заявления вполне может быть произвольной, что подтвердил и Минфин России в Письме от 03.11.2005 N 03-11-05/96.

Однако налоговики, конечно же, предпочитают, чтобы налогоплательщики подавали заявление по предложенной ими форме. Поэтому если вы подадите заявление в произвольной форме, то это может привести к конфликту (вплоть до отказа в применении УСН). И тогда вам придется отстаивать свое право на применение УСН в суде.

Так, Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 09.11.2004 N А42-5179/04-28 было признано незаконным уведомление налоговой инспекции о невозможности применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения. Суд установил, что причиной отказа

послужила подача налогоплательщиком заявления о переходе на УСН не по форме, установленной Приказом налогового ведомства, в то время как положениями гл. 26.2 НК РФ подача заявления по определенной форме не предусмотрена. При этом суд отклонил и довод налогоплательщиков об отсутствии в поданном заявлении сведений о численности работников заявителя, стоимости амортизируемого имущества и выбранном объекте налогообложения.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. непосредственно в НК РФ в числе требований к содержанию заявления появляются (п. 1 ст. 346.13 НК РФ в редакции Закона N 85-ФЗ):

- сведения о средней численности работников за девять месяцев года подачи заявления;
- сведения об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября года подачи заявления.

То есть при переходе на УСН с 1 января 2009 г. указание этих сведений в заявлении действительно будет обязательным.

В этой связи отметим, что ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные гл. 26.2 НК РФ, относятся к периоду применения УСН. На момент подачи заявления эти ограничения могут и не соблюдаться, что не должно служить препятствием для перехода на УСН.

Новая редакция НК РФ, вступающая в силу с 1 января 2008 г., также не определяет последствий превышения ограничений по численности работников и по остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов на дату подачи заявления. Эти ограничения по-прежнему распространяются на период применения УСН (п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Следовательно, споры по данному вопросу будут продолжаться (см. подробнее с. 60).

* * *

Налоговый кодекс не требует от налогоплательщика представления каких-либо иных документов, помимо заявления.

Теоретически с этим не спорят и налоговики.

Так, например, в Письме от 24.05.2005 N 22-1-11/941@ ФНС России разъясняла, что выписки из реестра акционеров, подтверждающие состав акционеров и их доли в уставном капитале акционерного общества, налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков только в рамках проводимых в отношении них мероприятий налогового контроля. При подаче заявления о переходе на УСН акционерные общества представлять подобные документы не должны.

Тем не менее налоговые органы на местах зачастую требуют от налогоплательщиков прикладывать к заявлению дополнительные документы. А дальше начинаются проблемы...

Письмо Минфина России от 25.12.2006 N 03-11-04/2/289 является ответом на запрос налогоплательщика, у которого перед переходом на УСН изменился состав акционеров: был один акционер - юридическое лицо, стало несколько - физических лиц.

АО приложило к заявлению о переходе на УСН выписки из реестра акционеров, но налоговая инспекция отказала в переходе на УСН в связи с тем, что к моменту подачи заявления еще не были внесены изменения в устав (!).

Минфин, надо отдать ему должное, признал, что налоговые органы не вправе требовать от организации, желающей перейти на УСН, выполнения иных условий, не предусмотренных гл. 26.2 НК РФ. Однако все эти Письма наглядно демонстрируют, что на практике налоговики частенько выходят за рамки требований Налогового кодекса.

Подтверждает сказанное и судебная практика.

В споре, разрешенном ФАС Московского округа в пользу налогоплательщика, причиной отказа в применении УСН явилось отсутствие выписки из реестра акционеров на дату подачи заявления (Постановление от 24.08.2005 N КА-А40/8106-05).

Итак, обязанность подтверждать сведения, указанные в заявлении, дополнительными документами у налогоплательщиков отсутствует.

Однако не стоит пытаться обмануть налоговиков. Ведь если несоответствие критериям, позволяющим применять УСН, будет выявлено позже (уже в процессе применения "упрощенки"), то все равно придется возвращаться на общий режим (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Предельный размер доходов, позволяющий перейти на УСН

Установление "потолка" доходов, при превышении которого организация не вправе переходить на УСН, является, пожалуй, единственным прямо установленным в НК РФ ограничением, относящимся к периоду, предшествующему переходу на УСН.

Примечание. Организация имеет право перейти на "упрощенку", если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подает заявление о переходе, доходы, определяемые в

соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили сумму в 15 млн руб., увеличенных на ежегодно устанавливаемый коэффициент-дефлятор (п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

Обратите внимание! Это ограничение касается только организаций. Размер доходов, полученных в течение года индивидуальным предпринимателем, для целей перехода на УСН не имеет никакого значения (см. Письмо Минфина России от 07.05.2007 N 03-11-05/96).

Статья 248 НК РФ устанавливает общие правила определения доходов для целей исчисления налога на прибыль:

1) доходы состоят из доходов от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (ст. 249 НК РФ) и внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ);

2) в состав доходов не включаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав) <1>;

3) в состав доходов включаются также доходы налогоплательщика, стоимость которых выражена в иностранной валюте или в условных единицах;

4) суммы, однажды отраженные в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов.

<1> Имеются в виду суммы НДС и акцизов.

В соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 25.12.2002 N 1834-р коэффициент-дефлятор на следующий год ежегодно, не позднее 20 ноября, публикуется Минэкономразвития России в "Российской газете".

Коэффициент-дефлятор на 2007 г. равен 1,241 (Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2006 N 360).

Отметим, что в соответствии с правилом п. 2 ст. 346.12 НК РФ для определения предельного возможного размера доходов сумму в 15 млн руб. нужно индексировать не только на коэффициент-дефлятор, установленный на текущий календарный год, но и на те коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее (в предыдущие годы).

В 2006 г. коэффициент-дефлятор составлял 1,132 (см. Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2005 N 284). Возникает вопрос: нужно ли в 2007 г. умножить 15 млн руб. не только на 1,241, но и на 1,132? На наш взгляд, нет.

Дело в том, что точно такие же коэффициенты-дефляторы утверждаются для режима ЕНВД. В 2006 г. размер коэффициента был единым как для ЕНВД, так и для УСН - 1,132. А в 2007 г. коэффициент-дефлятор для ЕНВД равен 1,096, а для УСН - 1,241. Но коэффициент-дефлятор не может иметь разное значение для разных налоговых режимов (он устанавливается по одним и тем же правилам)!

Мы предполагаем, что г-н Греф неправильно понял свои полномочия и произвел умножение за налогоплательщиков. То есть значение коэффициента-дефлятора на 2007 г., установленное для УСН, получилось в результате перемножения старого и нового коэффициентов: $1,241 = 1,132 \times 1,096$.

Таким образом, в 2007 г. предельный размер доходов по итогам 9 месяцев 2007 г., ограничивающий право перехода организаций на УСН с 1 января 2008 г., равен 18 615 000 руб. (15 млн руб. \times 1,241). Это подтверждают и контролирующие органы (см. Письма ФНС России от 15.12.2006 N ШС-6-02/1206@, Минфина России от 08.12.2006 N 03-11-02/272).

* * *

Для организаций, применяющих общий режим налогообложения, правильно рассчитать размер полученных за девять месяцев доходов не составит труда. Они являются плательщиками налога на прибыль и, как предполагается, хорошо знакомы с положениями гл. 25 НК РФ. Хотя, заметим, споров на тему правильности определения размера доходов для целей перехода на УСН в судебной практике довольно много.

В частности, подозрения налогоплательщиков вызывают посредники, участвующие в расчетах. По действующим правилам доходом посредника является лишь сумма его вознаграждения. При этом большая часть денежных средств, проходящих через банковский счет посредника, в доходах у него не учитывается, что, естественно, привлекает внимание проверяющих и может привести к отказу в праве на применение УСН. И такие отказы приходится оспаривать в суде.

Так, ФАС Восточно-Сибирского округа признал недействительным направленное организации-турагенту уведомление налогового органа о невозможности применения ей упрощенной системы налогообложения, поскольку выручка турагента от реализации услуг по агентским договорам составила менее 11 млн руб. <1>. Суд указал, что налоговая инспекция не

представила доказательств того, что денежные средства, поступающие на счет и в кассу турагента за путевки, он комитенту не перечислял, а отражал в бухгалтерском учете в составе своей выручки (Постановление от 07.09.2004 N А33-1441/04-СЗ-Ф02-3597/04-С1).

<1> Такой предельный размер доходов применялся в период, к которому относился спор.

Плательщики единого сельхозналога (ЕСХН) для определения состава доходов, облагаемых единым налогом, также руководствуются ст. ст. 249 и 250 НК РФ (ст. 346.5 НК РФ). Соответственно, они при расчете величины дохода учитывают всю сумму выручки и всю сумму внереализационных доходов.

А если организация совмещает два налоговых режима (общий и ЕНВД или ЕСХН и ЕНВД)? Нужно ли включать доходы, полученные от видов деятельности, облагаемых ЕНВД, в состав доходов, учитываемых для целей определения права на переход к упрощенной системе?

До 1 января 2008 г. в НК РФ нет норм, однозначно указывающих на то, что доходы, полученные в рамках деятельности, переведенной на ЕНВД, могут быть исключены из подсчета. На этом основании налоговые органы настаивают на том, что учитывать нужно все доходы, в том числе и по виду деятельности, переведенному на ЕНВД. Такое мнение высказывают и Минфин России (Письмо от 05.09.2006 N 03-11-04/2/184), и ФНС России (Письмо от 15.11.2005 N 22-1-11/2097@).

Пример 1. Организация, находящаяся на общем режиме налогообложения (основная деятельность - строительство), осуществляет вид деятельности (бытовые услуги населению), облагаемый ЕНВД. Доход от основной деятельности по итогам 9 месяцев 2007 г. составил 17 500 000 руб., что меньше "потолка" доходов, установленного для перехода на УСН с 1 января 2008 г. (18 615 000 руб.).

Но доход за этот же период от оказания бытовых услуг населению, рассчитанный по правилам ст. 248 НК РФ, составил 1 550 000 руб.

Таким образом, общая сумма доходов за девять месяцев 2007 г. - 19 050 000 руб. (17 500 000 руб. + 1 550 000 руб.). Следовательно, организация не вправе перейти на УСН с 1 января 2008 г.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. в гл. 26.2 НК РФ внесены изменения (Закон N 85-ФЗ), согласно которым предельную величину доходов для целей перехода на УСН нужно определять только по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом (п. 4 ст. 346.12 НК РФ в редакции Закона N 85-ФЗ).

Поэтому те налогоплательщики, которые будут переходить на УСН с 1 января 2009 г., на законном основании смогут исключать из расчета суммы доходов, полученных от видов деятельности, облагаемых ЕНВД. Те же, кто переходят на УСН с 1 января 2008 г., новой нормой воспользоваться, увы, не могут. Соответствие лимиту нужно проверять осенью 2007 г., а в это время нормы Закона N 85-ФЗ еще не вступили в силу.

Отметим, однако, что в судебной практике есть примеры положительного решения данного вопроса.

Так, ФАС Уральского округа пришел к выводу, что выручка от деятельности, облагаемой ЕНВД, не учитывается при определении максимального дохода от реализации, допустимого для перехода на УСН с 1 января 2007 г. При этом суд ссылаясь в своих рассуждениях на поправки, внесенные в п. 4 ст. 346.12 НК РФ Федеральным законом от 21.07.2005 N 101-ФЗ (Постановление от 26.06.2007 N Ф09-4753/07-СЗ).

От себя добавим, что аргументация суда в приведенном деле довольно спорна. Ведь поправки, внесенные в гл. 26.2 НК РФ Законом N 101-ФЗ, освобождают налогоплательщика от обязанности учитывать доходы от деятельности, облагаемой ЕНВД, при расчете ограничений по размеру доходов, действующих в период применения УСН, а не в период перед переходом на УСН. Однако судьи, по-видимому, читают НК РФ не так формально, поскольку ФАС Поволжского округа принял аналогичное решение в пользу налогоплательщика, руководствуясь теми же аргументами (Постановление от 11.09.2007 N А49-7009/06).

Обратим внимание на еще один момент. Согласно новым правилам определения доходов (только по деятельности, облагаемой налогами по общему режиму) если на УСН с 1 января 2009 г. будут переходить организации, которые применяли ЕСХН, или те, у которых все осуществляемые ими виды деятельности подпадали под ЕНВД, то размер доходов за 9 месяцев для целей перехода им подсчитывать вообще не потребуется. То есть им придется, конечно, заполнить соответствующую графу в заявлении, но указать в ней нужно будет размер дохода, равный нулю.

Выбор объекта налогообложения

Единый налог при применении УСН может уплачиваться по разным ставкам в зависимости от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения.

Если вы выберете объект "доходы", то будете платить 6% от суммы доходов.

Если вы выберете объект "доходы минус расходы", то будете платить 15% с разницы между доходами и расходами (п. 1 ст. 346.14 НК РФ).

Доходами для целей исчисления единого налога признаются те же доходы, которые учитываются для целей налогообложения прибыли (гл. 25 НК РФ), а вот расходы можно учесть только по ограниченному перечню, который установлен ст. 346.16 НК РФ.

Ниже приведен перечень расходов, которые "упрощенец", применяющий объект налогообложения "доходы минус расходы", вправе учитывать при определении налоговой базы по единому налогу:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком.

Обратите внимание! "Упрощенцы" могут учесть расходы только на те ОС и НМА, которые признаются амортизируемым имуществом для целей налогообложения прибыли (т.е. в соответствии с правилами ст. 256 НК РФ). Такие расходы принимаются в следующем порядке:

Период приобретения (сооружения, изготовления) ОС (НМА)	Срок полезного использования	Период учета расходов
Применение УСН	Не имеет значения	Равными долями в течение налогового периода с момента ввода ОС в эксплуатацию (принятия НМА к бухучету)
До перехода на УСН	До трех лет включительно	Равными долями в течение первого года применения УСН
	От трех до 15 лет включительно	В течение первого года применения УСН - 50% стоимости, второго года - 30% стоимости и третьего года - 20% стоимости (внутри каждого года равными долями)
	Свыше 15 лет	В течение первых 10 лет применения УСН равными долями стоимости основных средств (внутри каждого года равными долями)

Возможность учитывать расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств налогоплательщикам предоставил Закон N 85-ФЗ.

И хотя против учета расходов на реконструкцию контролирующие органы в последнее время и не возражали (см. Письма Минфина России от 21.09.2007 N 03-11-04/2/230, от 02.04.2007 N 03-11-04/1/7), прямое указание в законе - это всегда надежнее для налогоплательщика.

Имейте в виду: Закон N 85-ФЗ вступает в силу только с 1 января 2008 г., однако эти изменения вводятся "задним числом" - с 1 января 2007 г. В этой связи "упрощенцы", которые в течение 2007 г. понесли расходы на реконструкцию (модернизацию и т.п.) основных средств, могут учесть их в полной сумме по итогам 2007 г. при подаче декларации за 2007 г. (Письмо Минфина России от 20.08.2007 N 03-11-04/2/205).

Трактовать понятия "реконструкция", "модернизация" и т.д. нужно в соответствии с формулировками п. 2 ст. 257 НК РФ.

Учет соответствующих расходов производится в порядке, установленном для учета расходов на приобретение основных средств (приобретенных в период применения УСН), которые списываются в уменьшение налоговой базы в полном объеме в том налоговом периоде, на который приходится момент ввода основных средств в эксплуатацию.

Очевидно, что в части расходов на реконструкцию (модернизацию) имеется в виду ввод объекта в эксплуатацию после завершения работ по реконструкции (модернизации), а не первоначальный ввод в эксплуатацию при приобретении. То есть начинать учитывать расходы (при условии их оплаты) можно после подписания акта по форме N ОС-3 "Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств" (утв.

Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств").

Еще одно важное изменение в отношении основных средств - возможность учитывать их стоимость в составе расходов по мере частичной оплаты (равно как и по мере частичной оплаты реконструкции, модернизации и т.д.) (см. пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ в редакции Закона N 85-ФЗ). Это изменение также введено "задним числом" - с 1 января 2007 г.

Ранее этот вопрос был предметом многочисленных споров, и проверяющие обычно приходили к довольно неудобному для налогоплательщиков выводу: пока оплата за основное средство полностью не произведена, в расходы включать ничего нельзя (см. Письмо Минфина России от 25.05.2007 N 03-11-04/2/140);

2.1) расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

2.2) расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

2.3) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии с п. 1 ст. 262 НК РФ.

Расходы, названные в п. п. 2.1, 2.2, 2.3, можно учитывать только с 1 января 2008 г. Соответствующие изменения внесены в гл. 26.2 НК РФ Федеральным законом от 19.07.2007 N 195-ФЗ (далее - Закон N 195-ФЗ);

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы, которые учитываются в соответствии с правилами ст. 254 "Материальные расходы" НК РФ;

6) расходы на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ, которые учитываются в соответствии с правилами ст. 255 "Расходы на оплату труда" НК РФ.

Отметим, что суммы НДФЛ, удержанные работодателем из заработной платы работников, учитываются в составе расходов именно по данному основанию, а не отдельно как налоги (см. Письмо Минфина России от 12.07.2007 N 03-11-04/2/176). Это объясняется тем, что НДФЛ - это расходы работника, а не работодателя. Работодатель удерживает этот налог из зарплаты и уплачивает в бюджет потому, что в данном случае на него возложены обязанности налогового агента;

7) расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ. Эти расходы учитываются в соответствии с правилами ст. 263 "Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества" НК РФ.

Отметим, что формулировка "все виды" введена Законом N 85-ФЗ;

8) суммы НДС по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов при применении УСН;

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 46 НК РФ;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

13) расходы на командировки, в частности на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов

на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;

- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах тарифов;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) 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;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с гл. 26.2 НК РФ.

Исключение из данного пункта суммы единого налога - формальное уточнение, внесенное Законом N 85-ФЗ. На самом деле сумма налога не подлежала включению в состав расходов и раньше (см. Письмо Минфина России от 19.12.2006 N 03-11-04/2/281). Однако отсутствие такого уточнения в НК РФ делало этот вопрос неоднозначным, в результате чего налогоплательщики иногда ошибочно учитывали эту сумму в расходах.

С 1 января 2008 г. "упрощенцы" могут включать в состав расходов суммы НДС, которые были исчислены и уплачены ими в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента по НДС в соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ, 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. Такое изменение введено в НК РФ Законом N 85-ФЗ (см. п. 7 ст. 170 НК РФ в новой редакции).

Пунктами 1 и 2 ст. 161 НК РФ определено, что если местом реализации товаров (работ, услуг) признается территория РФ, а плательщиком НДС является иностранное лицо, не состоящее на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, то обязанности по определению налоговой базы, удержанию и уплате НДС в бюджет возлагаются на налогового агента - покупателя этих товаров (работ, услуг). При этом обязанности налогового агента по НДС возникают у покупателя независимо от того, является он сам плательщиком НДС или нет, в том числе и у покупателя-"упрощенца".

До 1 января 2008 г. в НК РФ никак не регулировался порядок учета сумм НДС, удержанных и уплаченных в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента, в случаях, если договор с иностранным поставщиком впоследствии расторгнут. Теперь же "упрощенцы" - налоговые агенты с полным правом могут учесть такие суммы НДС в составе расходов на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (без НДС), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров.

Отметим, что ранее действовавшая формулировка позволяла налогоплательщику учесть расходы, непосредственно связанные с реализацией товаров (в т.ч. расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров), лишь в качестве уменьшения доходов от реализации таких товаров. То есть фактически налогоплательщик должен был дожидаться получения доходов и лишь тогда учесть расходы по транспортировке и хранению.

Новая редакция, введенная Законом N 85-ФЗ, таких условий уже не содержит. Поэтому с 2008 г. "упрощенцу" нужно руководствоваться только общим правилом учета расходов, сформулированным в п. 2 ст. 346.17 НК РФ (в расходы включаются осуществленные затраты после их фактической оплаты).

При этом нововведение имеет обратную силу и распространяется на 2007 г. В связи с чем налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", вправе при исчислении единого налога за 2007 г. (после вступления Закона N 85-ФЗ в силу с 1

января 2008 г.) учесть в составе расходов понесенные и оплаченные затраты по транспортировке и хранению товаров, если они еще не были учтены к этому моменту в составе расходов по причине неполучения доходов от реализации товаров;

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы 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;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) 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);

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе. Эти расходы учитываются в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 НК РФ;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Центробанком;

35) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

36) расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

Последние два вида расходов введены Законом N 85-ФЗ. Отметим, что расходы на обслуживание ККТ налогоплательщикам и ранее удавалось учитывать - в качестве материальных, а вот для учета по тому же основанию расходов по вывозу ТБО нужно было обращаться в суд, учитывая несогласие Минфина (см. Письма от 16.08.2005 N 03-11-04/2/49, от 10.01.2006 N 03-11-04/2/1).

Расходы, указанные в пп. 9 - 21, 34 приведенного выше перечня, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль ст. ст. 264 "Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией", 265 "Внереализационные расходы" и 269 "Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам" НК РФ.

Кроме того, для правомерного учета расходов при "упрощенке" необходимо, чтобы они соответствовали следующим критериям (ст. 252 НК РФ):

- документальная подтвержденность;

- экономическая обоснованность;

- связь с деятельностью, направленной на получение дохода (это те же критерии, которые применяются плательщиками налога на прибыль).

В любом случае при УСН не учитываются расходы, названные в ст. 270 НК РФ.

* * *

Право выбора объекта налогообложения ничем не ограничено, за исключением двух случаев: налогоплательщики, являющиеся на момент перехода на "упрощенку" участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, могут применять только объект "доходы минус расходы" (ст. 346.14 НК РФ) (подробнее об этом см. с. 224).

В остальных ситуациях выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиками самостоятельно. Какой объект налогообложения будет более выгодным - решать вам в зависимости от вашей конкретной ситуации.

При объекте "доходы" ставка налога, безусловно, ниже, однако если у вас много расходов, попадающих под разрешенный перечень, то объект "доходы минус расходы" при его более высокой налоговой ставке все равно может оказаться для вас более привлекательным.

При этом следует учитывать, что налоговых споров, касающихся объекта налогообложения "доходы минус расходы", значительно больше, чем споров относительно второго объекта. Это связано с тем, что перечень расходов, которые позволено учесть "упрощенцу" для целей налогообложения, является, во-первых, ограниченным, а во-вторых, недостаточно четко определенным. Кроме того, он содержит множественные отсылки к статьям гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, что требует от "упрощенцев" хорошего знания положений еще и этой главы.

Но даже знающие не застрахованы от споров: ведь трактовки норм НК РФ у налоговиков и налогоплательщиков частенько разнятся...

Поэтому, на наш взгляд, объект "доходы" менее проблемный: заплати 6% с доходов и "спи спокойно...". Но в конечном итоге выбор остается за вами.

Оформление выбора объекта налогообложения

Выбрать объект налогообложения нужно до перехода на упрощенную систему.

Примечание. Сменить объект налогообложения налогоплательщик может не ранее чем через три года применения УСН. Поэтому продумайте свой выбор.

Отметим, что Налоговый кодекс не обязывает налогоплательщиков сообщать о выборе объекта в заявлении о переходе на УСН, однако форма заявления, рекомендованная налоговиками, предусматривает указание таких сведений <1>.

<1> Пример заполнения формы см. на с. 245.

Тем не менее даже и после подачи заявления о переходе на УСН у вас есть время передумать и сменить объект налогообложения при условии, что вы успеете уведомить об этом налоговый орган не позднее 20 декабря года, предшествующего переходу на УСН (п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

Отказ от решения о переходе на УСН

По общему правилу п. 6 ст. 346.13 НК РФ налогоплательщик, применяющий "упрощенку", вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

Ранее налоговики считали, что эта норма применяется только к тем налогоплательщикам, которые уже применяли УСН хотя бы в течение одного налогового периода (см. Письмо УМНС по г. Москве от 26.05.2003 N 21-09/27827). Они рекомендовали тем, кто передумал применять УСН, еще не перейдя на этот налоговый режим, отказаться от применения упрощенной системы налогообложения до начала налогового периода, то есть до 1 января соответствующего календарного года, в котором планируется переход на УСН.

Однако в 2007 г. мнение изменилось. В Письме от 30.05.2007 N 03-11-02/154 Минфин России сообщил, что если организация, получившая в 2006 г. от налоговых органов уведомление о возможности применения УСН с 1 января 2007 г., пересмотрела свое решение о переходе, то она должна уведомить об этом налоговые органы не позднее 15 января 2007 г. ФНС разослала это Письмо нижестоящим налоговым органам для использования в работе (Письмо ФНС России от 27.06.2007 N ХС-6-02/503@).

Таким образом, если вы подали заявление о переходе на УСН, у вас есть время передумать, но только до 15 января года, с которого вы решили применять УСН. Позднее отказаться от принятого решения уже не получится.

Переход на УСН с момента создания организации (регистрации предпринимателя)

Организация, которая только что создана (предприниматель, который только что зарегистрирован), может начать применять УСН с самого начала своей деятельности. Для этого необходимо подать в налоговый орган заявление по установленной форме <1> в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе (дата указывается в свидетельстве о постановке на учет, выдаваемом налоговым органом) (п. 2 ст. 346.13 НК РФ).

<1> Пример заполнения см. на с. 245.

Заявление о переходе

Заявление подается по той же форме, что и действующими организациями и предпринимателями, переходящими на УСН с других налоговых режимов (форма N 26.2-1). При этом в заявлении заполняются не все графы, так как при переходе на УСН с момента создания организации (регистрации предпринимателя) не нужно указывать:

- размер доходов организации за девять месяцев года подачи заявления;
- среднюю численность работников за налоговый (отчетный) период;
- стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности организации на дату подачи заявления;
- сведения об участии организации в соглашениях о разделе продукции (см. Приложение N 1 к Приказу МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495).

В заявлении необходимо указать выбранный налогоплательщиком объект налогообложения (см. выше). При этом следует учитывать, что в отношении "новых" организаций и предпринимателей Налоговый кодекс в принципе не предусматривает возможности передумать и поменять изначально выбранный объект до начала применения УСН.

Поэтому поменять указанный в заявлении объект налогообложения "новички" могут только по общим правилам - не ранее чем через три года применения УСН (п. 2 ст. 346.14 НК РФ). Самовольное применение другого объекта налогообложения (отличного от указанного в заявлении) приведет к налоговым штрафам и необходимости уплатить пени и недоимку по единому налогу.

Если налогоплательщик уложился с подачей заявления в установленный срок, то он вправе применять "упрощенку" с даты постановки на учет в налоговом органе (при условии, что нет иных препятствий к применению УСН, установленных п. 3 ст. 346.12 НК РФ <1>).

<1> Об условиях, препятствующих применению УСН, см. с. 26.

Если нет, то он по умолчанию считается применяющим общий режим налогообложения и может переходить на упрощенную систему только по общим правилам (с начала следующего календарного года, подав заявление в установленном порядке в период с 1 октября по 30 ноября текущего года).

Исчисление пятидневного срока

Заявление о переходе на УСН нужно подать в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе.

В ст. 346.13 НК РФ не сказано, какие пять дней принимаются в расчет - календарные или рабочие, поэтому этот вопрос до недавнего времени был предметом многочисленных споров. Налоговики, естественно, подходили к вопросу более строго и считали, что срок исчисляется в календарных днях. Но в суде "пострадавший" в результате такой трактовки налогоплательщик имел возможность добиться справедливости (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 03.11.2006 N А-62-3680/2006).

Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ эту неясность устранил. Статья 6.1 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2007 г., устанавливает, что срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

Однако новая редакция НК РФ также оставляет место для споров. Если нерабочие праздничные дни все до единого перечислены в ст. 112 Трудового кодекса РФ (далее - ТК РФ), то в качестве общего выходного дня ст. 111 ТК РФ называет только воскресенье (да и то из этого правила есть исключения). Второй выходной день при пятидневной рабочей неделе может быть любым - он устанавливается коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка. Поэтому, какой день законодательство РФ признает выходным - это вопрос. Представляется, что ориентироваться надо на наиболее распространенный вариант - обычные выходные дни при пятидневной рабочей неделе, т.е. на субботу и воскресенье.

Следует также учитывать, что при совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день (ст. 112 ТК РФ).

Согласно п. 7 ст. 6.1 НК РФ в случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Пример 2. Организация поставлена на учет 27 апреля 2007 г. (дата, указанная в свидетельстве о постановке на учет).

Течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало (п. 2 ст. 6.1 НК РФ). То есть отсчитывать 5 рабочих дней нужно начиная с 28 апреля.

28 апреля - это суббота, т.е. обычно выходной день при пятидневной рабочей неделе. Однако этот выходной был перенесен на понедельник 30 апреля (см. Постановление Правительства РФ от 11.11.2006 N 661 "О переносе выходных дней в 2007 году"). Следовательно, 28 апреля мы считаем как 1-й рабочий день.

Затем идут выходные дни - 29 и 30 апреля, которые считать не нужно.

1 мая - это нерабочий праздничный день (Праздник Весны и Труда), его не считаем.

2, 3, 4 мая - это соответственно 2-й, 3-й и 4-й дни пятидневного срока.

5-й день попадает на 5 мая, это суббота (выходной). 6 мая - это воскресенье (выходной), следовательно, эти дни не считаем.

Таким образом, пятидневный срок истекает 7 мая 2007 г. То есть организация вправе подать заявление о применении УСН до этой даты включительно.

Следует также учитывать, что действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока.

Если документы были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным (п. 8 ст. 6.1 НК РФ).

До 24 часов налоговой, конечно же, работать не будут, но налогоплательщик вправе направить заявление и по почте. В условиях рассмотренного выше примера заявление может быть сдано на почту до 24 часов 7 мая 2007 г.

Нарушение 5-дневного срока для подачи заявления

Что если вновь созданный (зарегистрированный) налогоплательщик опоздает с подачей заявления? Однозначно можно утверждать, что налоговики пришлют ему Уведомление о невозможности применения упрощенной системы налогообложения (форма N 26.2-3, утвержденная Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495).

Но в суде у такого налогоплательщика все же есть шанс доказать правомерность применения УСН. Дело в том, что гл. 26.2 НК РФ, обязывая вновь созданные организации (зарегистрированных предпринимателей), желающие начать применять УСН с момента своего создания, подать заявление в пятидневный срок, не устанавливает никаких последствий нарушения этого требования.

Иначе говоря, в НК РФ не сказано, что те, кто подал заявление в 6-, 7-дневный и т.п. срок с даты постановки на учет в налоговом органе, теряют право на применение УСН с момента регистрации.

Так, ФАС Восточно-Сибирского округа рассмотрел ситуацию, когда общество, зарегистрированное в качестве юридического лица и поставленное на налоговый учет 13.03.2006, обратилось в налоговую инспекцию с заявлением о применении упрощенной системы налогообложения 13.04.2006, т.е. через месяц.

Разумеется, налоговики прислали уведомление об отказе с указанием на пропуск пятидневного срока. Однако суд решил, что пропуск пятидневного срока не может служить основанием для отказа заявителю в выборе специального режима налогообложения. По мнению суда, фактически вновь созданные организации заявляют не о переходе на упрощенную систему, а о ее первоначальном выборе. Вопрос о правомерности использования "упрощенки" вновь созданной организацией связан именно с этим выбором, то есть с реализацией права на применение упрощенной системы. При этом применение упрощенной системы налогообложения носит заявительный характер, то есть не зависит от решения налогового органа и не связано с ним. Поэтому отказ в применении УСН был признан незаконным (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.03.2007 N А58-3772/06-Ф02-1184/07-С1).

Аналогичные решения приняли ФАС Дальневосточного округа (Постановление от 17.01.2007 N Ф03-А73/06-2/5163), Поволжского округа (Постановление от 05.04.2007 N А65-19514/06), Северо-Западного округа (Постановление от 26.03.2007 N А44-2437/2006-14).

Переход на УСН для бывших "вмененщиков"

Федеральный закон от 21.07.2005 N 101-ФЗ включил в гл. 26.2 НК РФ еще один вариант перехода на "упрощенку".

Согласно п. 2 ст. 346.13 НК РФ организации и предприниматели, которые в соответствии с законодательством субъектов РФ <1> до окончания текущего календарного года перестали быть плательщиками единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД), вправе на основании заявления перейти на "упрощенку" с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате ЕНВД.

<1> Здесь имеется неточность, которую допустил законодатель, - ЕНВД уже давно вводится не на уровне субъектов, а на местном уровне. С 1 января 2008 г. эта неточность исправляется Законом N 85-ФЗ.

Кто может перейти на УСН

На наш взгляд, здесь подразумевается ситуация, когда налогоплательщик осуществлял только те виды деятельности, которые подпадают под ЕНВД. Потому что если он осуществлял и иные виды деятельности, то он должен был совмещать ЕНВД с общим режимом налогообложения либо с режимом налогообложения для сельхозпроизводителей (ЕСХН). Ведь ЕНВД может применяться только в отношении определенных видов деятельности, а все остальные доходы и расходы, которые не связаны с осуществлением видов деятельности, переведенных на ЕНВД, облагаются налогами в рамках общего режима, "упрощенки" или ЕСХН.

А если налогоплательщик применял наряду с ЕНВД и другие налоговые режимы, то он может перейти на УСН только по общим правилам, т.е. с начала следующего календарного года.

С учетом сказанного заметим, что в определении круга лиц, которые могут перейти на УСН в связи с прекращением обязанности применять ЕНВД, возможны некоторые проблемы.

Представим себе такую ситуацию. Предприниматель применяет ЕНВД по розничной торговле. В сентябре 2007 г. в качестве единичной операции он заключает договор поставки (т.е. продает оптовую партию товара со склада другому предпринимателю для перепродажи). Принято считать, что в отношении такой операции предприниматель должен уплатить налоги общего режима (НДФЛ, НДС и т.д.). То есть получается, что в этот период предприниматель применяет не только ЕНВД, но и общий режим. Может ли он в такой ситуации воспользоваться правом перехода на УСН, если его обязанность по уплате ЕНВД в том же сентябре 2007 г. будет прекращена? То есть будет ли он считаться только плательщиком ЕНВД? На наш взгляд, нет. Перейти на УСН предприниматель сможет только с 1 января 2008 г., подав в налоговый орган заявление в период с 1 октября по 30 ноября 2007 г.

* * *

Есть и другой важный момент, на который необходимо обратить внимание.

Формулировка п. 2 ст. 346.13 НК РФ гласит, что перейти на УСН могут те налогоплательщики, которые перестали быть плательщиками ЕНВД "в соответствии с законодательством".

Но плательщиком ЕНВД можно перестать быть по разным основаниям, и все они предусмотрены законодательством, в частности:

- заключение "вменщиком" договора о совместной деятельности (п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ);
- любое нарушение условий применения ЕНВД по соответствующему виду деятельности, например увеличение количества автомобилей (пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

С 1 января 2008 г. препятствием для применения ЕНВД становится также заключение договора доверительного управления имуществом или отнесение налогоплательщика к категории крупнейших <1>.

<1> Изменения внесены Законом N 85-ФЗ.

Но Минфин считает, что в п. 3 ст. 346.13 НК РФ речь идет не об этих основаниях.

По его мнению, данная норма распространяется на тех плательщиков ЕНВД, которые не вправе применять этот спецрежим в связи с принятием представительными органами муниципальных районов, городских округов, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга нормативных правовых актов (законов), лишающих указанных налогоплательщиков такого права (Письмо Минфина России от 10.05.2006 N 03-11-04/2/100). То есть тогда, когда осуществляемый налогоплательщиком вид деятельности исключается из видов деятельности, подлежащих обложению ЕНВД в данном регионе.

Отметим, что судебная практика федеральных арбитражных судов по вопросу о том, кто все же может воспользоваться комментируемым основанием для перехода на УСН, на сегодняшний день практически отсутствует. Следовательно, лучше не рисковать и переходить на УСН по этому

варианту только в тех случаях, когда осуществляемый вами вид деятельности исключен из перечня видов деятельности, облагаемых ЕНВД.

Тем не менее весьма любопытным представляется следующее решение, принятое ФАС Волго-Вятского округа (Постановление от 28.08.2007 N А43-35583/2006-34-1231).

В данном деле предприниматель, осуществлявший продажу товаров за наличный расчет другим предпринимателям, уплачивал в 2005 г. ЕНВД по виду деятельности "розничная торговля".

С 1 января 2006 г. в определении розничной торговли (для целей ЕНВД) были внесены изменения. Согласно новой редакции ст. 346.27 НК РФ розничной торговлей стала признаваться торговля на основе договоров розничной купли-продажи (а ранее признавалась просто продажа товаров за наличный расчет).

Поскольку согласно п. 1 ст. 492 ГК РФ по договору розничной купли-продажи не могут продаваться товары для использования в предпринимательской деятельности, предприниматель решил, что он утратил право на применение ЕНВД в соответствии с изменениями в законодательстве и может воспользоваться новым способом перехода на "упрощенку". Но так как узнал он об этих изменениях с опозданием, то заявление о переходе на УСН с 1 января 2006 г. было подано только в октябре 2006 г. (до этого предприниматель исправно платил ЕНВД), с чем, конечно же, не согласился налоговый орган.

Суд, напротив, поддержал предпринимателя, указав, что право на переход к упрощенной системе действительно возникло у него с 1 января 2006 г. в связи с изменениями законодательства. А существенное опоздание с подачей заявления связано с тем, что предприниматель добросовестно заблуждался, поэтому этот факт не может быть препятствием для реализации предпринимателем своего права в особом порядке перейти на "упрощенку".

Отметим, что налоговый орган был против не только перехода на УСН "задним числом", но и применения положений абз. 2 п. 2 ст. 346.13 НК РФ к данной ситуации. Он утверждал, что реализация товаров предпринимателям за наличный расчет и ранее не рассматривалась как деятельность, подлежащая обложению ЕНВД.

Данный подход наглядно показывает, что любое отклонение от стандарта, предложенного Минфином (выход нового нормативного акта, исключаяющего вид деятельности из списка подлежащих обложению ЕНВД), не вызовет понимания у налоговиков.

Порядок перехода

Следует отметить, что порядок перехода на УСН в этом случае налоговое законодательство вообще не регулирует.

Безусловно, должно быть подано заявление по общеустановленной форме (форма N 26.2-1). Нужно ли организациям указывать размер доходов за девять месяцев года подачи заявления?

Нет, не нужно.

До 1 января 2008 г. это позволяет сделать соответствующее примечание к рекомендованной налоговиками форме заявления о переходе на "упрощенку" (форма N 26.2-1 <1>).

<1> Образец заполнения заявления см. на с. 245.

С 1 января 2008 г. это утверждение подкрепляется изменениями, внесенными в гл. 26.2 НК РФ Законом N 85-ФЗ. Согласно п. 4 ст. 346.12 НК РФ в новой редакции, действующей с 1 января 2008 г., предельная величина доходов за девять месяцев (15 млн руб. плюс индексация) определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

Стало быть, если заявление составляет "вменщик", не осуществляющий иных видов деятельности, помимо подпадающих под ЕНВД, то эта величина для него будет равна нулю.

Не нужно указывать также следующие сведения:

- среднюю численность работников за налоговый (отчетный) период;
- стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности организации на дату подачи заявления;
- сведения об участии организации в соглашениях о разделе продукции (это также видно из примечания к форме 26.2-1).

Однако следует учитывать, что организации и предприниматели, переходящие на УСН по данному варианту, являются действующими, поэтому теоретически они могут и не соответствовать условиям, указанным в пп. 15 и 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ (численность работников и стоимость амортизируемого имущества). Если в период применения УСН эти несоответствия не будут устранены, то права на применение УСН у такого налогоплательщика не будет.

* * *

Не установлен в ст. 346.13 НК РФ и срок подачи заявления о переходе.

Как разъяснили налоговики, подача заявления должна быть произведена до начала применения УСН (см. Письмо ФНС России от 03.08.2006 N 02-6-10/55@).

Однако реализовать это разъяснение на практике не всегда возможно.

Как сказано в п. 2 ст. 346.13 НК РФ, налогоплательщик вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена его обязанность по уплате ЕНВД.

По общему правилу п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах <1> вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

<1> Это правило распространяется также и на нормативные правовые акты о налогах и сборах органов местного самоуправления.

Налоговый период по ЕНВД - это квартал. То есть если налогоплательщик "держит руку на пульсе" и знает о грядущих изменениях в местном законодательстве, то он может подать заявление заранее и уверенно начать применять упрощенную систему с того месяца, с которого прекращаются его обязанности как плательщика "вмененного" налога.

Но легко предположить, что об изменении налоговых правил "вменщик" узнал позднее даты их введения и еще какое-то время продолжал платить налоги по прежней системе (как, например, в вышеприведенном судебном деле). К тому же акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, могут иметь и обратную силу, если прямо предусматривают это (п. 4 ст. 5 НК РФ). Вступит в силу такой правовой акт, например, с начала II квартала, но в нем будет сказано (как это уже не раз бывало), что он распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января соответствующего года.

Тогда, на наш взгляд, налогоплательщик вправе подать заявление о переходе на "упрощенку", как только он узнал об изменениях в налоговом законодательстве.

При этом следует учитывать, что значительная задержка при подаче заявления неизбежно приведет к спору с налоговым органом.

Глава 4. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА УСН

При переходе на УСН с иных режимов налогообложения необходимо изучить правила налогового учета доходов и расходов в переходный период. Кроме того, особый порядок предусмотрен для налогового учета основных средств, приобретенных до перехода на УСН.

Правила налогового учета в переходный период различаются в зависимости от того, какой режим налогообложения применялся налогоплательщиком до перехода на УСН.

Переход на УСН организации с общего режима (налог на прибыль по методу начисления)

При переходе с общего режима налогообложения на УСН налогоплательщикам необходимо сформировать налоговую базу переходного периода на 1 января года начала применения данного спецрежима. Организации, которые до перехода на УСН исчисляли налог на прибыль по методу начисления, должны руководствоваться при этом следующими правилами.

Налоговый учет доходов

Примечание. Правило 1: на дату перехода на УСН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на УСН (пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

При методе начисления доход от реализации считается полученным на дату реализации товаров (работ, услуг), определяемую в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (п. 3 ст. 271 НК РФ). Авансы в состав доходов при методе начисления не включаются и налогом на прибыль не облагаются.

При применении УСН доходы признаются кассовым методом, при котором факт исполнения договора не имеет значения: датой получения доходов признается день фактического поступления денежных средств на расчетный счет либо в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Таким образом, организации, переходящей на УСН, необходимо выявить суммы авансовых платежей, полученных до перехода на УСН по неисполненным договорам, и учесть их в составе доходов при исчислении единого налога за I квартал календарного года, в котором она перешла на УСН.

Пример 1. Строительная организация с 1 января 2008 г. переходит на УСН с общего режима налогообложения.

В ноябре 2007 г. организация получила в качестве предоплаты 350 000 руб. за строительные работы. Поскольку организация использовала метод начисления при исчислении налога на прибыль, эта сумма не была включена в налоговую базу по налогу на прибыль за 2007 г.

Акт о выполнении строительных работ подписывается в мае 2008 г.

В данном случае сумма предоплаты в размере 350 000 руб. должна быть включена в налоговую базу по единому налогу за I квартал 2008 г. Она должна быть отражена на 1 января 2008 г. в первой строке Книги учета доходов и расходов.

Учитывая изложенное выше правило, организациям, использовавшим при исчислении налога на прибыль метод начисления, нужно помнить о следующем.

Поскольку получение аванса (предоплаты) - весьма распространенное явление в хозяйственной деятельности, необходимость учесть в качестве дохода все авансы, полученные при применении общего режима, может в совокупности с кассовым методом учета доходов, применяемым при "упрощенке", привести к незапланированному превышению размера дохода по сравнению с разрешенным при УСН (20 млн руб., умноженные на коэффициент-дефлятор <1>, в течение налогового периода) и соответствующим последствиям (потеря права на применение УСН <2>). Это подтверждается как контролирующими органами (см. Письма Минфина России от 11.10.2004 N 03-03-02-04/1/23 и от 01.12.2004 N 03-03-02-04/1/66), так и примерами из арбитражной практики (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 11.04.2005 N Ф03-А73/05-2/485 и ФАС Северо-Кавказского округа от 06.03.2007 N Ф08-431/2007-341А).

<1> О применении коэффициента-дефлятора см. с. 219.

<2> Подробнее об этом см. с. 218.

Пример 2. Производственное предприятие с 1 января 2007 г. сменило общий режим налогообложения на УСН.

До принятия такого решения директор предприятия оценил его возможные (предполагаемые к получению) доходы в течение 2007 г. и пришел к выводу, что они составят приблизительно 20 млн руб. Поскольку предельная величина доходов на 2007 г. составляет 24 820 000 руб. (20 млн х 1,241), то директор не опасался нарушить требование гл. 26.2 НК РФ о предельно возможном размере доходов.

Предприятие работало по системе предоплаты и существенная часть заказов будущего года оплачивалась контрагентами авансом. Поскольку предприятие применяло метод начисления, то эти авансы не учитывались в составе доходов для целей налогообложения прибыли.

На 1 января 2007 г. у предприятия было 8 млн руб. "неотработанных" авансов. Они входили в расчет возможных доходов, произведенных директором.

Однако в 2007 г. начали поступать авансовые платежи по заказам 2008 г. При методе начисления эти доходы "перешли" бы на следующий год, а при кассовом их пришлось сразу учесть в составе доходов. Об этом директор не подумал.

В результате в октябре 2007 г. размер доходов предприятия составил 25 млн руб., что привело к необходимости "принудительного" возврата на общий режим с начала четвертого квартала.

Таким образом, при принятии решения о переходе на УСН необходимо просчитать суммы полученных к моменту перехода авансов и прикинуть (с учетом планируемых в году перехода на УСН доходов, в т.ч. авансов), не приведут ли они в итоге к необходимости возвращаться на общий режим в течение календарного года. Если есть такая опасность, то надо каким-то образом скорректировать свою работу (например, постараться закрыть авансы отгрузками до конца текущего года (т.е. до момента перехода на УСН) либо вообще воздержаться от перехода на УСН).

Помните, что даже если заявление о переходе на УСН уже подано в налоговый орган, вы вплоть до 1 января года, в котором планировался переход на УСН, имеете право передумать и отказаться от этого перехода. По мнению Минфина России, это можно сделать даже позднее - до 15 января года начала применения УСН согласно п. 6 ст. 346.13 НК РФ (см. Письмо Минфина России от 30.05.2007 N 03-11-02/154, а также Письмо ФНС России от 27.06.2007 N ХС-6-02/503@). Но во избежание ненужных споров, на наш взгляд, все же лучше не рисковать и сообщить об отказе пораньше <1>.

<1> Подробнее об этом см. с. 87.

Рекомендуемая форма уведомления об отказе от применения упрощенной системы налогообложения (форма N 26.2-4) утверждена Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 <2>.

<2> Пример заполнения см. на с. 247.

При прочтении пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ возникает следующий вопрос: как поступать, если предоплата получена неденежными средствами?

Например, организация заключила так называемый "бартерный" договор, по которому она обязана выполнить работы, а контрагент - поставить товары. Часть товаров поставлена в качестве предоплаты в период применения общего режима, а работы будут выполняться уже после перехода на УСН. Нужно ли в таком случае учитывать сумму предоплаты в качестве дохода, полученного в период применения УСН?

На наш взгляд, нужно. Ведь стоимость поставленных товаров все равно является авансом за работы, которые будут выполнены в будущем. Налоговики свое мнение по данному вопросу напрямую официально не высказывали, но на практике они, как правило, придерживаются именно такой позиции.

С другой стороны, нельзя не признать, что в тексте пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ речь идет только о денежных средствах. Это в случае спора дает шанс налогоплательщику защитить свои права в суде. Отметим, что пока о какой-либо судебной практике по данному вопросу нам неизвестно.

В этой ситуации можно только посоветовать на то, что, несмотря на регулярные правки Налогового кодекса РФ вообще и гл. 26.2 НК РФ в частности, этот пробел до сих пор не устранен.

Примечание. Правило 2: не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по

методу начисления указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль (пп. 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Это правило обусловлено теми же особенностями метода начисления, что и правило 1, - согласно п. 1 ст. 271 НК РФ доходы признаются в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Иными словами, ряд поступлений может быть учтен для целей налогообложения прибыли до того, как денежные средства реально поступят на счет (в кассу) организации. Так, например, доходы от реализации учитываются на дату реализации (дату перехода права собственности), доходы в виде штрафов, пеней или иных санкций - на дату признания должником или на дату вступления в законную силу решения суда и т.д.

Следовательно, в период применения УСН налогоплательщику необходимо внимательно контролировать свои поступления, с тем чтобы случайно не включить в налоговую базу по единому налогу те из них, которые уже были учтены в составе доходов для целей исчисления налога на прибыль.

Пример 3. Производственное предприятие, применявшее общий режим налогообложения, в октябре 2007 г. заключило договор поставки оборудования на сумму 400 000 руб. По условиям договора оплата производится в два этапа: 50% - предоплата при подписании договора, 50% - в течение 10 дней после окончания монтажа и проверки оборудования. Оборудование было в полном объеме поставлено заказчику в декабре 2007 г.

Поскольку предприятие использовало для целей налогообложения прибыли метод начисления, в состав доходов в декабре 2007 г. была включена вся сумма выручки по договору поставки в размере 400 000 руб. Фактически же второй платеж по договору (200 000 руб.) поступил от заказчика в январе 2008 г.

С 1 января 2008 г. предприятие перешло на УСН. Платеж за оборудование, поступивший в январе 2008 г., в сумме 200 000 руб. не должен учитываться в составе доходов при исчислении единого налога.

Налоговый учет расходов

Главное, что необходимо четко понимать, - расходы при применении УСН могут учитывать только те налогоплательщики, которые выбрали объект налогообложения "доходы минус расходы".

Соответственно, все изложенные ниже правила адресованы исключительно им.

Примечание. Правило 1: расходы, осуществленные организацией после перехода на УСН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на УСН, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на УСН (пп. 4 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

В отношении расходов при применении для целей налогообложения прибыли метода начисления используются два понятия:

1) осуществление расходов (т.е. признание их в целях налогообложения в соответствии с правилами ст. 272 НК РФ);

2) оплата расходов (т.е. перечисление либо передача денежных средств или иного имущества в качестве оплаты за приобретенные товары, работы, услуги, имущественные права).

Расходы признаются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль именно на дату их осуществления, независимо от даты оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ). Например, расходы на сырье и материалы признаются только на дату передачи их в производство при условии, что соответствующая часть продукции произведена (п. 2 ст. 272 НК РФ), а расходы на ремонт основных средств - в отчетном периоде, когда он был произведен (п. 5 ст. 272 НК РФ), и т.д.

Организации при переходе на УСН необходимо выявить расходы, которые были оплачены до перехода на УСН, но не учтены в целях исчисления налога на прибыль. Эти расходы будут учтены при исчислении единого налога в том отчетном периоде, когда они будут реально осуществлены.

Пример 4. Организация, применявшая общий режим налогообложения, в декабре 2007 г. выплатила подрядчику аванс за работы по ремонту оборудования в сумме 150 000 руб. Данные расходы не были включены в состав расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 г.

С 1 января 2008 г. организация переходит на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". Ремонт оборудования производится в период с декабря 2007 г. по январь 2008 г. Акт о выполнении работ подписывается 20 января 2008 г.

В данном случае стоимость ремонта в сумме 150 000 руб. должна быть учтена в составе расходов при исчислении налоговой базы по единому налогу за I квартал 2008 г.

Если оплаченные, но не учтенные при налогообложении прибыли расходы будут осуществляться после перехода на "упрощенку" не одновременно, а постепенно, то и учет их для целей расчета единого налога нужно также производить постепенно.

Пример такой ситуации рассмотрел Минфин России в Письме от 14.11.2005 N 03-11-04/2/132. Организация, применяющая общий режим налогообложения с использованием метода начисления, в IV квартале 2005 г. произвела уплату арендных платежей за 2 года вперед и перешла на УСН с 1 января 2006 г. Как разъяснил Минфин, уплаченные организацией арендные платежи за два года вперед должны уменьшать налоговую базу по единому налогу начиная с 2006 г. на дату их осуществления. То есть ежемесячно в течение двух лет по мере получения услуг по договору аренды в составе расходов должна признаваться месячная арендная плата в размере, установленном договором аренды.

Отметим, что вторая часть правила 1 - о том, что расходы, осуществленные и оплаченные после перехода на УСН, учитываются на дату оплаты, по сути, дублирует общее правило учета расходов при применении УСН, сформулированное в п. 2 ст. 346.17 НК РФ (расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты).

Если расходы и осуществлены, и оплачены после перехода налогоплательщика от общего режима к упрощенной системе, то это уже не расходы переходного периода, а расходы периода применения УСН. Включать порядок учета таких расходов в правила переходного периода не имело никакого смысла.

Примечание. Правило 2: не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на "упрощенку" в оплату расходов организации, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль (пп. 5 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Как мы уже говорили выше, при исчислении налога на прибыль по методу начисления расходы признаются на дату их осуществления независимо от даты оплаты. Поэтому может так получиться, что расходы, оплаченные в период применения УСН, уже были приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Во избежание двойного учета расходов организации при переходе на УСН необходимо выявить все затраты, которые были учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли, но к моменту перехода на УСН еще не были оплачены. Уменьшать налоговую базу при применении УСН такие расходы не должны.

Пример 5. Организация с 1 января 2008 г. переходит на УСН с общего режима налогообложения.

В декабре 2007 г. работникам начислена зарплата в сумме 54 000 руб., которая была включена в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль за 2007 г. согласно п. 4 ст. 272 НК РФ.

Фактически зарплата за декабрь 2007 г. выплачивается работникам 12 февраля 2008 г. Сумма данной выплаты не включается в состав расходов для целей исчисления единого налога.

Следует также отметить, что в положениях НК РФ, устанавливающих вышеприведенные правила, речь идет только о денежных средствах, в то время как в качестве оплаты за товары (работы, услуги) могут быть переданы не только денежные средства, но и другое имущество (работы, услуги) или имущественные права.

Для налоговых целей получение имущества (работ, услуг) или имущественных прав в оплату также трактуется как получение дохода и для целей исчисления налога на прибыль (п. 2 ст. 249 НК РФ), и для целей исчисления единого налога (п. 1 ст. 346.15 НК РФ).

Учитывая изложенное, при применении данных правил понятие "денежные средства" следует, на наш взгляд, толковать расширительно - как любую оплату за товары (работы, услуги), имущественные права.

* * *

При учете расходов всегда нужно помнить, что гл. 26.2 НК РФ разрешает учитывать далеко не все расходы, а только те, которые включены в разрешенный перечень (см. с. 76).

А при применении общего режима организация вправе учесть для целей налогообложения прибыли любые свои расходы (кроме перечисленных в ст. 270 НК РФ), если они соответствуют критериям ст. 252 НК РФ (экономическая обоснованность, документальное подтверждение и связь с деятельностью, направленной на получение дохода).

При "упрощенке" эти критерии также применяются, но только к тем расходам, которые названы в перечне, приведенном в ст. 346.16 НК РФ. Поэтому после перехода на УСН в составе расходов могут быть учтены только те расходы, которые упомянуты в ст. 346.16 НК РФ.

Пример 6. Организация за свой счет оплачивает взносы по договору добровольного медицинского страхования своих работников. По условиям договора страхования уплата страхового взноса на год производится разовым платежом в декабре предшествующего года.

По правилам метода начисления расходы на страхование учитываются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде (п. 6 ст. 272 НК РФ).

В декабре 2007 г. организация перечислила страховой взнос на 2008 г. При расчете налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 г. эта сумма в состав расходов не включается.

С 1 января 2008 г. организация перешла с общего режима налогообложения на УСН.

Перечень расходов, разрешенных к учету при исчислении единого налога, включает расходы только на обязательное страхование (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Поэтому страховой взнос по договору добровольного медицинского страхования, уплаченный в декабре 2007 г. на 2008 г., организация не сможет учесть в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу.

Налоговый учет основных средств и нематериальных активов

Если налогоплательщик перешел на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", то он может учесть в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных до перехода, если они к моменту перехода на УСН еще не полностью "амортизированы". Для этого при переходе на УСН нужно сформировать в налоговом учете информацию об основных средствах и нематериальных активах, приобретенных до перехода.

Примечание. Согласно п. 4 ст. 346.16 НК РФ в состав основных средств и нематериальных активов при применении УСН включаются только те ОС и НМА, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Отметим, что в гл. 25 НК РФ есть перечень имущества, признаваемого амортизируемым, но не подлежащего амортизации. Это, например, объекты внешнего благоустройства, продуктивный скот и др. (п. 2 ст. 256 НК РФ).

Формально п. 4 ст. 346.16 НК РФ не содержит запрета на включение такого имущества в состав ОС и НМА, стоимость которых может быть учтена в расходах при УСН. Однако, на наш взгляд, учитывать такое имущество в расходах при УСН все же не правомерно (такой позиции придерживаются и налоговики на местах).

Правила учета расходов на ОС (НМА), приобретенные до перехода на УСН, содержатся в п. 2.1 ст. 346.25 и пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

При переходе на УСН организация должна отразить в налоговом учете на дату такого перехода остаточную стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) ОС и приобретенных (созданных самой организацией) НМА, которые оплачены до перехода на "упрощенку". Эта остаточная стоимость определяется как разница между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) ОС (НМА) и суммой амортизации, начисленной в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ (п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ).

Определенная таким образом остаточная стоимость ОС (НМА) учитывается в составе расходов в период применения УСН. При этом срок ее списания на расходы зависит от срока полезного использования ОС (НМА) (пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ):

Срок полезного использования ОС (НМА)	Порядок списания остаточной стоимости на расходы при УСН
До 3-х лет включительно	В течение первого календарного года применения УСН равными долями за отчетные периоды

От 3-х до 15 лет включительно	В течение первого календарного года применения УСН - 50% стоимости; в течение второго года - 30% стоимости; в течение третьего года - 20% стоимости. При этом в течение каждого года списание производится равными долями за отчетные периоды
Свыше 15 лет	В течение первых 10 лет применения УСН равными долями стоимости основных средств (в течение каждого года равными долями за отчетные периоды)

Пример 7. Предприятие - плательщик налога на прибыль (метод начисления) приобрело, оплатило и ввело в эксплуатацию основное средство 15 августа 2007 г. Срок его полезного использования - 2 года (24 месяца). Амортизация начисляется линейным способом. Первоначальная стоимость основного средства - 260 000 руб.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором амортизируемое имущество введено в эксплуатацию, в данном случае - с 1 сентября 2007 г.

Норма амортизации: $1/24 \times 100\% = 4,17\%$.

Сумма амортизации за период с сентября по декабрь 2007 г.:

$4 \text{ мес.} \times 260\,000 \text{ руб.} \times 4,17\% = 43\,368 \text{ руб.}$

С 1 января 2008 г. предприятие перешло на УСН. Остаточная стоимость основного средства по состоянию на 1 января 2008 г. составит 216 632 руб. (260 000 - 43 368).

Поскольку срок полезного использования основного средства не превышает 3-х лет, то в соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ его остаточная стоимость должна быть учтена для целей исчисления единого налога в течение первого календарного года применения УСН, т.е. в течение 2008 г. При этом в течение года расходы принимаются за отчетные периоды равными долями, поэтому остаточная стоимость основного средства должна быть учтена в расходах 2008 г. равномерно в течение года - по 54 158 руб. ($216\,632 : 4$) в квартал.

Обратим внимание на такой нюанс.

Глава 25 позволяет организациям - плательщикам налога на прибыль одновременно списывать на расходы до 10% стоимости приобретенных основных средств (так называемая амортизационная премия, предусмотренная п. 1.1 ст. 259 НК РФ). Если организация использует эту возможность, то амортизация в дальнейшем начисляется на первоначальную стоимость за вычетом суммы амортизационной премии.

В этом случае при переходе на УСН в состав расходов включается остаточная стоимость основных средств, определяемая в виде разницы между первоначальной стоимостью, уменьшенной на сумму амортизационной премии (до 10%), и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном ст. 259 НК РФ (Письмо Минфина России от 13.09.2006 N 03-11-04/2/192).

Пример 8. В условиях примера 7 предположим, что учетной политикой предприятия на 2007 г. было предусмотрено применение амортизационной премии в размере 10% стоимости приобретаемых ОС.

Тогда в сентябре 2007 г. предприятие одновременно признало в расходах 10% стоимости приобретенного основного средства - 26 000 руб.

Рассчитаем сумму амортизации за период с сентября по декабрь 2007 г.:

$4 \text{ мес.} \times (260\,000 \text{ руб.} - 26\,000 \text{ руб.}) \times 4,17\% = 39\,031 \text{ руб.}$

С 1 января 2008 г. предприятие перешло на УСН.

Остаточная стоимость основного средства по состоянию на 1 января 2008 г. составит 194 969 руб. ($260\,000 - 26\,000 - 39\,031$). Эта стоимость и будет учитываться в расходах при УСН равномерно в течение 2008 г. - по 48 742,25 руб. ($194\,969 : 4$) в квартал.

* * *

Налогоплательщикам, перешедшим на УСН с объектом "доходы минус расходы", нужно понимать, что гл. 26.2 НК РФ содержит разные правила учета затрат на ОС (НМА), приобретенные до перехода на УСН и приобретенные в период применения УСН.

Расходы на ОС (НМА), приобретенные до перехода, учитываются в порядке, установленном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ (см. выше).

Расходы на ОС (НМА), приобретенные в период применения УСН, признаются в составе расходов в течение года приобретения с момента ввода ОС в эксплуатацию (с момента принятия объекта НМА на бухгалтерский учет) равными долями за отчетные периоды (пп. 1 и 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Таким образом, для ОС (НМА), срок полезного использования которых не превышает трех лет, порядок списания их стоимости на расходы одинаков, независимо от того, когда они были приобретены - до перехода на УСН или после (списание стоимости на расходы осуществляется равномерно в течение года). А вот если срок превышает три года, то порядок разный...

Основные средства (НМА) можно с уверенностью считать приобретенными до перехода на УСН, если они были приобретены, оплачены и введены в эксплуатацию до перехода на УСН (т.е. в период применения общего режима).

В отношении объектов недвижимости требуется выполнение еще одного условия - подача документов на государственную регистрацию прав <1>.

<1> Это положение не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 31.01.1998.

Но ведь вполне возможна ситуация, когда эти условия выполняются частично до перехода на УСН, а частично после.

Как поступать в ситуации, когда основное средство (НМА) было приобретено и введено в эксплуатацию до перехода, а оплачено уже после этой даты? А как быть с основным средством, которое было приобретено до перехода на УСН, а введено в эксплуатацию уже после перехода на "упрощенку"? Или, допустим, объект оплачен до перехода, а получен организацией уже в период применения УСН?

Считать ли его приобретенным на общем режиме (т.е. до перехода на УСН) или приобретенным уже в период применения УСН? Однозначного ответа в НК РФ вы не найдете.

На наш взгляд, говорить о том, что основное средство приобретено до перехода на УСН, правомерно лишь в том случае, если до перехода на УСН оно было принято к учету в составе ОС (отражено в установленном порядке на счете 01 "Основные средства").

Если же в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 "Учет основных средств" условия для признания приобретенного объекта основным средством были выполнены уже после перехода на УСН, то такой объект следует считать приобретенным после перехода на УСН.

Отметим, что аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 25.03.2005 N 03-03-02-04/1/88.

Пример 9. Предприятие, применяющее общий режим налогообложения, в ноябре 2007 г. приобрело и оплатило оборудование, требующее монтажа, стоимостью 500 000 руб. (НДС нет). Монтаж начинается в ноябре 2007 г., а заканчивается в феврале 2008 г. В этом же месяце оборудование принимается к учету в составе основных средств со сроком полезного использования 7 лет. Расходы на монтаж составляют 100 000 руб. С 1 января 2008 г. предприятие переходит на УСН.

В данном случае в 2007 г. в бухгалтерском учете предприятия были сделаны проводки:

Д-т счета 07 К-т счета 60 - 500 000 руб. - поступило оборудование от поставщика;

Д-т счета 60 К-т счета 51 - 500 000 руб. - произведена оплата поставщику;

Д-т счета 08 К-т счета 07 - 500 000 руб. - оборудование передано в монтаж.

Поскольку до 1 января 2008 г. оборудование не было принято к учету в составе ОС, его следует считать приобретенным уже в период применения УСН. Соответственно, независимо от срока его полезного использования, затраты на его приобретение с учетом расходов на монтаж (всего 600 000 руб.) должны быть списаны в состав расходов равномерно в течение 2008 г. - по 150 000 руб. в квартал.

Пример 10. В условиях примера 9 предположим, что монтаж завершается в декабре 2007 г. и в этом месяце оборудование принимается к учету в составе основных средств со сроком полезного использования 7 лет.

В этом случае оборудование считается приобретенным до перехода на УСН, поэтому в соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ его остаточная стоимость <1> учитывается в расходах при УСН в течение первых трех лет применения УСН.

<1> В данном случае остаточная стоимость совпадает с первоначальной (600 000 руб.), поскольку объект был введен в эксплуатацию только в декабре и, следовательно, амортизация по нему до перехода на УСН не начислялась.

При этом в 2008 г. (первый год применения УСН) предприятие может учесть в расходах 50% стоимости оборудования, т.е. 300 000 руб. Эта сумма признается в расходах 2008 г. равномерно по 1/4 в квартал, т.е. по 75 000 руб. ежеквартально.

* * *

Правила, установленные в п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ, регулируют порядок учета затрат на приобретение основных средств (НМА), которые были приобретены и оплачены до перехода на УСН.

А как быть, если основные средства (НМА) приобретены до перехода, но оплата за них произведена уже в период применения УСН?

Эта ситуация в НК РФ прямо не предусмотрена. Поэтому, на наш взгляд, здесь можно рассуждать следующим образом.

Расходы при УСН признаются только по факту их оплаты. Поэтому стоимость основного средства, приобретенного до перехода на УСН, но не оплаченного к этому моменту, может быть учтена в расходах при УСН только после того, как это основное средство будет оплачено.

При этом согласно пп. 5 п. 1 ст. 346.25 НК РФ не вычитаются из налоговой базы при УСН денежные средства, уплаченные после перехода на УСН в оплату расходов организации, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

В целях исчисления налога на прибыль по методу начисления амортизация по основному средству, введенному в эксплуатацию, начисляется независимо от факта оплаты. Таким образом, оплаченная в период применения УСН стоимость основного средства может быть учтена в расходах не в полном объеме, а за вычетом суммы амортизации, начисленной в целях налогообложения прибыли до перехода на УСН.

Следовательно, организации следует при переходе на УСН определить остаточную стоимость всех ОС (НМА), как оплаченных, так и не оплаченных на эту дату. При этом остаточная стоимость оплаченных ОС (НМА) учитывается в расходах начиная с первого квартала применения УСН в порядке, изложенном выше. А стоимость неоплаченных ОС (НМА) можно начать списывать в расходы только после того, как будет произведена оплата.

Подпункт 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ позволяет "упрощенцу" принять расходы на ОС и НМА, приобретенные (созданные) до перехода на УСН, равными долями в пределах установленных в этом подпункте сроков. Поскольку никаких особых правил для ситуации, когда оплата за ОС (НМА) произведена уже после перехода на УСН, нет, нам представляется, что в этом случае должно действовать общее правило.

При этом остаточную стоимость ОС (НМА) можно начинать учитывать в расходах в том квартале, когда это основное средство (НМА) было оплачено.

Пример 11. Предприятие, применявшее общий режим налогообложения (с использованием метода начисления), приобрело (но не оплатило) основное средство 15 ноября 2007 г. Стоимость основного средства - 50 000 руб., срок полезного использования - 2 года.

Основное средство было введено в эксплуатацию в ноябре 2007 г. Соответственно, с 1 декабря 2007 г. по нему начисляется амортизация (линейным способом).

Норма амортизации - 4,17% (1 : 24 мес. x 100), а сумма амортизации за декабрь - 2085 руб. (50 000 руб. x 4,17%).

С 1 января 2008 г. предприятие переходит на УСН (объект налогообложения "доходы минус расходы"). Остаточная стоимость ОС на дату перехода - 47 915 руб. (50 000 руб. - 2085 руб.).

Основное средство оплачивается 25 апреля 2008 г. Следовательно, только на эту дату выполняются все условия, необходимые для учета стоимости ОС в расходах при УСН.

Согласно пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ остаточная стоимость ОС, приобретенных до перехода на УСН и имеющих срок полезного использования до трех лет включительно, учитывается в составе расходов в течение первого календарного года применения УСН равными долями за отчетные периоды.

В данном случае списание на расходы возможно только со II квартала 2008 г. Поэтому остаточную стоимость ОС необходимо разделить на 3 части (47 915 руб. : 3 = 15 971,67 руб.) и учитывать в расходах начиная со II квартала 2008 г. по 15 971,67 руб. в квартал.

Как быть, если по каким-либо причинам основное средство, приобретенное до перехода на УСН, будет оплачено через год (или даже более) применения УСН?

До 1 января 2008 г. особой проблемы это не создавало. В любом случае нужно было дожидаться оплаты и затем начать списывать стоимость ОС (НМА) на расходы.

Однако с 1 января 2008 г. Закон N 85-ФЗ скорректировал положения ст. 346.16 НК РФ, касающиеся порядка учета ОС и НМА, приобретенных до перехода на "упрощенку", таким образом, что период списания их стоимости в расходы при УСН стал привязан к моменту начала применения УСН <1>.

<1> Данное изменение вступает в силу с 1 января 2008 г., но распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

Так, например, согласно пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ (в ред. изменений, внесенных Законом N 85-ФЗ) стоимость ОС и НМА, приобретенных до перехода на УСН и имеющих срок полезного использования до 3-х лет, можно учесть в расходах в течение первого года применения "упрощенки". Предыдущая редакция требовала учитывать такие расходы в течение одного года применения УСН. Согласитесь, разница в формулировках существенная.

В результате теперь получается, что задержка с оплатой основного средства на срок более года применения УСН может повлечь невозможность полного или частичного учета расходов на приобретение этого основного средства при исчислении единого налога.

Так, если в условиях примера 11 предположить, что оплата за основное средство будет произведена только в 2009 г., предприятие лишается возможности учесть стоимость этого основного средства в расходах при УСН не только в 2008 г., но и вообще. По крайней мере, формальные основания для такой трактовки налицо.

Скорее всего, ситуация с такой задержкой оплаты ОС (НМА) просто не была принята во внимание при подготовке изменений в НК РФ, поскольку это скорее исключительный случай, чем правило. Но при переходе на УСН эту проблему обязательно нужно иметь в виду и подобных задержек с оплатой не допускать.

* * *

Более сложной представляется ситуация, когда речь идет об объектах недвижимости. Ведь право собственности на такие объекты подлежит государственной регистрации.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом (налог на прибыль) учете объект недвижимости начинает соответствовать всем признакам основного средства при выполнении двух условий: он введен в эксплуатацию и у организации есть документ, подтверждающий факт подачи документов на госрегистрацию права собственности на этот объект. Более того, если объект уже начал фактически эксплуатироваться, то его уже следует рассматривать как основное средство, независимо от того, поданы документы на госрегистрацию или нет. По крайней мере, именно такой подход высказывается налоговиками при решении вопроса о порядке включения объектов недвижимости в налоговую базу по налогу на имущество (см. Письмо Минфина России от 11.04.2007 N 03-05-06-01/30).

Таким образом, напрашивается следующий вывод. Если объект недвижимости (приобретенный или построенный) введен в эксплуатацию до перехода на УСН, то его следует рассматривать как объект основных средств, приобретенный до перехода. Если же ввод в эксплуатацию произошел уже после перехода на УСН, то объект следует считать приобретенным в период применения УСН.

В то же время следует помнить о п. 4 ст. 346.16 НК РФ, который говорит о том, что в целях гл. 26.2 НК РФ в состав основных средств включаются основные средства, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

А согласно п. 8 ст. 258 НК РФ основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Соответственно, пока документы на госрегистрацию не поданы, объект, пусть даже и введенный в эксплуатацию, не признается амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

В итоге, на наш взгляд, объект следует считать приобретенным до перехода на УСН, если до этого момента были выполнены два условия:

- 1) объект введен в эксплуатацию;
- 2) документы поданы на госрегистрацию.

Однако Минфин России высказывает по этому поводу иную точку зрения.

В Письме Минфина России от 18.10.2005 N 03-11-02/52 (оно было разослано по нижестоящим налоговым органам Письмом ФНС России от 02.11.2005 N ГИ-6-22/930@) рассмотрены следующие ситуации <1>:

N п/п	События, имевшие место	
	до перехода на УСН	после перехода на УСН
1.	а) оплата сооружения, изготовления ОС; б) ввод ОС в эксплуатацию; в) подача документов на государственную регистрацию	-

2.	а) оплата сооружения, изготовления ОС; б) ввод ОС в эксплуатацию	в) подача документов на государственную регистрацию
3.	а) оплата сооружения, изготовления ОС	б) ввод ОС в эксплуатацию; в) подача документов на государственную регистрацию

<1> Это Письмо посвящено строительству объекта в переходный период, но, на наш взгляд, применимо и к случаям покупки (приобретения) объектов недвижимости.

Во всех этих трех случаях финансовое ведомство считает основные средства приобретенными до перехода на УСН и, как следствие, считает необходимым учитывать расходы на них в зависимости от срока полезного использования.

Примененный критерий вроде бы очевиден - по оплате. Если при общем режиме выполнено хотя бы условие об оплате, то ОС считается приобретенным на общем режиме (ситуация 3).

Однако одной только оплаты, на наш взгляд, все-таки недостаточно для признания объекта приобретенным до перехода на УСН. Ведь это может быть и 100%-ная предоплата (т.е. налогоплательщик не только не подал документы на регистрацию прав, но и фактически не получил никакого имущества). В этом случае считать ОС (НМА) уже приобретенным, согласитесь, совсем нелогично.

Какими аргументами руководствовался Минфин, высказывая свою позицию, нам, к сожалению, не известно. Можно лишь предположить, что логика рассуждений у чиновников могла быть такой. Поскольку речь идет о строительстве объектов недвижимости, то очевидно, что срок полезного использования этих объектов будет превышать 3 года, а во многих случаях и 15 лет. Если признать строящийся объект приобретенным в период применения УСН, то расходы на строительство будут учтены в уменьшение налоговой базы по единому налогу в течение одного года. Если же рассматривать строящийся объект как приобретенный до перехода на УСН, тогда расходы будут учитываться в течение трех, а то и десяти лет. Этим, видимо, и руководствовались чиновники при подготовке Письма, поскольку никаких иных аргументов в пользу высказанного в Письме подхода, на наш взгляд, в НК РФ нет.

Налоговый учет убытка, полученного при общем режиме

При исчислении налога на прибыль организации, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде (предыдущих налоговых периодах), вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы, т.е. перенести убыток на будущее (п. 1 ст. 283 НК РФ). Такой перенос допускается в течение 10 лет, следующих за тем годом, в котором получен этот убыток.

Однако при применении УСН не разрешено учитывать убытки, полученные при применении иных режимов налогообложения (п. 7 ст. 346.18 НК РФ). Поэтому если на момент перехода у налогоплательщика имеется неучтенный (перенесенный на будущее) убыток, то учесть его в расходах в период применения "упрощенки" он уже не сможет.

Тем не менее забывать об убытках, полученных в рамках общего режима, не нужно. Если организация впоследствии вернется обратно на общий режим, то она сможет продолжать учитывать в целях налогообложения прибыли убыток, полученный ранее на общем режиме (до перехода на УСН), соблюдая правила ст. 283 НК РФ. При этом убыток, полученный на УСН, учесть после возврата к общему режиму будет нельзя.

Отметим, что прямо в НК РФ о возможности продолжать учитывать убытки, полученные на общем режиме до перехода на УСН, после возврата на общий режим ничего не сказано, но и запрета на этот счет никакого нет. В этой связи, видимо, Минфин России и счел возможным такие действия "разрешить" (см. Письмо от 05.10.2006 N 03-03-02/234) <1>. При этом налогоплательщик должен иметь документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков (п. 4 ст. 283 НК РФ).

<1> Нельзя не отметить, что всего несколькими месяцами раньше Минфин России дал по аналогичному вопросу совершенно противоположный ответ (Письмо от 06.05.2006 N 03-11-04/2/96).

Пример 12. Организация, применявшая общий режим налогообложения, получила убыток по итогам 2003 г. Часть суммы убытка была учтена при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в 2004 г. С 2005 г. организация перешла на УСН и учет убытка, полученного в 2003 г., был прекращен.

С 2008 г. организация планирует вернуться на общий режим налогообложения. Она сохранила документы, подтверждающие объем понесенного убытка, поэтому она вправе продолжить его учет с соблюдением правил ст. 283 НК РФ в период до 2013 г. включительно.

Переход на УСН организации с общего режима
(налог на прибыль по кассовому методу).
Переход на УСН предпринимателя с общего режима

Налоговый учет доходов и расходов

В отношении организаций, которые в период работы на общем режиме применяли кассовый метод учета доходов и расходов, гл. 26.2 устанавливает только порядок налогового учета основных средств и нематериальных активов (см. ниже).

Видимо, это обусловлено тем, что при применении "упрощенки" также используется кассовый метод. То есть доходы и расходы учитываются после их фактической оплаты и осуществления. Поэтому законодатель решил, что для таких налогоплательщиков при переходе на УСН ничего не меняется. Во многом это действительно так. В частности, у них не может быть доходов и расходов, которые признаны до перехода, а реально оплачены уже после.

Однако на практике все же могут возникнуть ситуации "зависания" расходов, когда при общем режиме их еще нельзя было учесть, а после перехода на "упрощенку" - уже нельзя. Речь идет о расходах, которые были произведены (осуществлены) в период применения общего режима, а оплачены уже после перехода на УСН. Ярким примером таких расходов является зарплата, начисленная за декабрь (последний месяц применения общего режима), но выплаченная в январе (первом месяце применения УСН). При расчете налога на прибыль эта зарплата в расходах не учитывается, поскольку она в период применения общего режима работникам выплачена не была. При расчете единого налога при УСН эта зарплата также не учитывается, поскольку это расход иного периода. По крайней мере, именно так рассуждают налоговики на местах. Соответственно, чтобы разрешить подобную проблему, налогоплательщику, скорее всего, придется обращаться в суд.

Так, например, ФАС Восточно-Сибирского округа рассмотрел спор ООО с налоговым органом о правомерности учета в составе расходов при применении УСН затрат на выплату заработной платы работникам за период применения общего режима (Постановление от 08.02.2005 N А33-6540/04-С3-Ф02-18/05-С1).

В данном случае ООО перешло на УСН с 1 января 2004 г., выбрав объектом налогообложения "доходы минус расходы". Поскольку заработная плата, начисленная за декабрь 2003 г., реально в декабре работникам выплачена не была, общество (применявшее кассовый метод для целей исчисления налога на прибыль) не смогло включить ее в состав расходов.

Зарплата была выплачена в начале января 2004 г., когда ООО уже перешло на применение УСН, и учтена в составе затрат при исчислении единого налога. В принципе, объект "доходы минус расходы" разрешает учет затрат на зарплату, но налоговая инспекция, видимо, решила, что затраты на выплату заработной платы работникам за период декабря 2003 г. не относятся к периоду применения УСН и оспорила их включение в состав расходов.

Суд поддержал налогоплательщика, указав, что гл. 26.2 НК РФ не устанавливает особых правил при переходе с общего режима налогообложения с использованием кассового метода на упрощенную систему налогообложения.

Независимо от применения общего режима с использованием кассового метода либо упрощенной системы налогообложения расходы относятся к периоду их фактической оплаты. Поскольку они были оплачены после перехода на УСН, действия налогоплательщика были признаны правомерными.

Аналогичная проблема может возникнуть у организации с учетом расходов на уплату налогов, начисленных до перехода, но фактически уплаченных в бюджет после перехода на упрощенную систему (ЕСН, налог на имущество и т.д.).

Поскольку правомерность учета таких расходов после перехода на УСН с большой долей вероятности будет оспорена налоговиками, организации, принявшей решение о переходе на УСН, необходимо до перехода оплатить все спорные расходы (выплатить все долги по зарплате, погасить задолженность перед контрагентами за приобретенные у них товары (работы, услуги), заплатить все начисленные налоги). Тогда переход на УСН обойдется без финансовых потерь.

Кроме того, при переходе на УСН не забывайте, что перечень расходов, который можно учесть при применении УСН, ограничен. Если какой-то вид расхода не поименован в ст. 346.16 НК РФ, то учесть его после перехода на УСН нельзя ни при каких условиях <1>.

<1> Подробнее см. с. 108.

Ну и, конечно же, всегда нужно помнить о том, что вопрос об учете тех или иных расходов актуален только в том случае, если налогоплательщик, переходящий на УСН, выберет объект налогообложения "доходы минус расходы". При выборе объекта "доходы" о расходах (любых) можно не вспоминать.

* * *

Все изложенные выше проблемы учета расходов при переходе на УСН возникают и у предпринимателей, которые переходят на УСН с общего режима налогообложения.

Ведь предприниматели на общем режиме уплачивают НДФЛ, который считается по кассовому методу.

Так, например, в Письме Минфина России от 16.10.2007 N 03-11-05/251 указывается на то, что предприниматель, перешедший на УСН с общего режима, не вправе учесть в составе расходов при УСН суммы ЕСН, начисленные до перехода, а уплаченные уже после.

Аргументируется эта позиция тем, что, во-первых, расходы по уплате ЕСН не предусмотрены перечнем расходов, определенным в ст. 346.16 НК РФ, а во-вторых, в ст. 346.25 НК РФ, в которой определены правила учета доходов и расходов при переходе на УСН, не предусмотрен порядок учета расходов в виде уплаченных в период применения упрощенной системы сумм единого социального налога, которые были начислены в период применения общего режима налогообложения.

Отметим, что в п. 1 ст. 346.16 НК РФ есть такой вид расходов как "суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах". Однако, по мнению Минфина России (см. упомянутое выше Письмо), эта норма относится к суммам тех налогов и сборов, от уплаты которых налогоплательщики не освобождены в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Налоговый учет основных средств и нематериальных активов

Порядок учета основных средств ОС и НМА при переходе на "упрощенку" с общего режима в действующей редакции гл. 26.2 НК РФ сформулирован для всех организаций независимо от того, какой метод для исчисления налога на прибыль они применяли (кассовый или начисления) до перехода.

Поэтому при переходе на УСН с кассового метода в целом применяются те же правила, что и при переходе с метода начисления. Но при этом нужно помнить, что кассовый метод при общем режиме допускает амортизацию только оплаченного и введенного в эксплуатацию имущества (пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ). Поэтому если основное средство или нематериальный актив приобретены до перехода на "упрощенку", но не оплачены, то расчет их остаточной стоимости при переходе на УСН будет весьма прост: остаточная стоимость будет равна цене приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) ОС или НМА.

Пример 13. Предприятие, применявшее общий режим налогообложения (с использованием кассового метода), приобрело (но не оплатило) основное средство 15 ноября 2007 г. Стоимость основного средства - 60 000 руб., срок полезного использования - 2 года.

Основное средство было введено в эксплуатацию в ноябре 2007 г.

С 1 января 2008 г. предприятие переходит на УСН (объект налогообложения "доходы минус расходы"). К моменту перехода основное средство так и не было оплачено, поэтому его остаточная стоимость равна первоначальной - 60 000 руб.

Основное средство оплачивается 25 апреля 2008 г. С этой даты предприятие получает право учесть стоимость ОС в расходах при УСН.

Согласно пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ остаточная стоимость ОС, приобретенных до перехода на УСН и имеющих срок полезного использования до трех лет включительно, учитывается в составе расходов в течение первого календарного года применения УСН равными долями за отчетные периоды.

В данном случае списание на расходы возможно только со II квартала 2008 г. Поэтому остаточную стоимость ОС необходимо разделить на 3 части (60 000 руб. : 3 = 20 000 руб.) и учитывать в расходах начиная со II квартала 2008 г. по 20 000 руб. в квартал.

Учет НДС при переходе на УСН с общего режима

Восстановление НДС

Примечание. Глава 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ обязывает налогоплательщиков, переходящих на УСН, восстанавливать ранее принятые к вычету суммы

"входного" НДС, относящиеся к товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, которые будут использоваться налогоплательщиками уже после перехода на УСН.

Согласно пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на УСН. То есть при переходе на "упрощенку" с 1 января 2008 г. НДС необходимо восстановить в декабре (IV квартале) 2007 г.

По нереализованным (неиспользованным) к моменту перехода товарам (работам, услугам, имущественным правам) восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении ОС и НМА - в размере суммы, пропорциональной их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Восстановленные суммы НДС не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), а подлежат учету в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Счета-фактуры, на основании которых суммы налога были ранее приняты к вычету, подлежат регистрации в книге продаж на сумму налога, подлежащую восстановлению (п. 16 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914).

Пример 14. Организация, применяющая общий режим налогообложения, с 1 января 2008 г. переходит на УСН. По состоянию на 1 января 2008 г. у организации на балансе есть основное средство с остаточной стоимостью 350 000 руб. и нереализованные товары, приобретенные для перепродажи, на сумму 200 000 руб.

Поскольку "входной" НДС, относящийся к основному средству и товарам, был предъявлен к вычету, то организация должна восстановить его в декабре 2007 г.

Сумма НДС, восстанавливаемая по основному средству, рассчитывается исходя из его остаточной стоимости:

$$350\ 000\ \text{руб.} \times 0,18 = 63\ 000\ \text{руб.}$$

По непроданным товарам НДС восстанавливается в полном объеме:

$$200\ 000\ \text{руб.} \times 0,18 = 36\ 000\ \text{руб.}$$

Сумма восстановленного налога отражается в книге продаж организации за декабрь 2007 г. и включается в Декларацию по НДС за декабрь (IV квартал) 2007 г.

В декабре же сумма восстановленного НДС в размере 99 000 руб. включается в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Реорганизация как схема ухода от восстановления НДС

Необходимость восстановления "входного" НДС обязательно нужно учитывать при принятии решения о смене режима налогообложения. Ведь сумма к восстановлению (особенно по основным средствам) может оказаться настолько большой, что ее уплата в бюджет сведет на нет выигрыш от экономии на налогах, которую дает применение "упрощенки".

В качестве способа, позволяющего избежать восстановления НДС, обычно предлагается проведение реорганизации юридического лица (разумеется, это относится к случаям, когда сумма НДС к восстановлению значительна).

Суть этого способа состоит в следующем.

Согласно п. 8 ст. 162.1 НК РФ при передаче правопреемнику (правопреемникам) товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов, реорганизованная организация не должна восстанавливать и уплачивать в бюджет суммы "входного" НДС, относящиеся к этим товарам (работам, услугам, имущественным правам). Этот же постулат содержится и в пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Таким образом, если в процессе реорганизации вновь создаваемому юридическому лицу будет передано по передаточному акту, например, недоамортизированное основное средство, то обязанность восстановить НДС по нему у реорганизованного юридического лица не возникнет. Это неоднократно подтверждалось и представителями Минфина России (см. Письма от 04.08.2006 N 03-04-11/135 и от 07.08.2006 N 03-04-11/135), и судебной практикой (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.02.2007 N А33-8478/06-Ф02-375/07).

Далее вновь созданное юридическое лицо переходит на УСН (оно может это сделать как с момента своего создания, так и с начала следующего календарного года, подав заявление в установленном порядке <1>).

<1> Проблемы, связанные с применением УСН налогоплательщиком, созданным в результате реорганизации, рассмотрены на с. 150.

Как следует из пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, обязанность по восстановлению НДС при переходе на "упрощенку" возлагается только на того налогоплательщика, который ранее принял соответствующие суммы НДС к вычету. Таким образом, новое юридическое лицо, образованное в результате реорганизации и получившее основные средства по передаточному акту, НДС восстанавливать не должно, поскольку никакими вычетами оно не пользовалось.

В итоге НДС по данному основному средству не восстанавливает никто: ни реорганизованная организация, передавшая его вновь созданной компании, ни новая компания, перешедшая на УСН. И все это на вполне законных основаниях.

Обычно специалисты рекомендуют проводить реорганизацию в форме выделения, поскольку только при этой форме у "выделившихся" юридических лиц не возникает правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов, а также пеней и штрафов (п. 8 ст. 50 НК РФ).

При всех остальных формах реорганизации (слияние, разделение, преобразование) правопреемство по налогам у вновь возникших юридических лиц присутствует.

Отметим, что, на наш взгляд, форма реорганизации на самом деле не имеет никакого значения. Ведь речь идет об исполнении тех обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов), которые действительно возникли в период существования реорганизованного впоследствии налогоплательщика, но по каким-либо причинам им исполнены не были. В данном же случае, как видно из вышеизложенного, обязанности восстанавливать НДС при реорганизации не было.

Кроме того, следует учитывать, что реорганизация в форме выделения может быть по решению суда признана направленной на неисполнение обязанности по уплате налогов (пеней, штрафов) в случае, если в результате проведенной реорганизации налогоплательщик не имеет возможности исполнить такую обязанность в полном объеме. В этом случае выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица (п. 8 ст. 50 НК РФ).

Такая поправка была внесена в п. 8 ст. 50 НК РФ Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ. Видимо, законодатели посчитали, что данная норма является слишком "сладкой" для любителей минимизировать налогообложение, и решили ее немного "поперчить".

Поэтому необходимо понимать, что если налоговый орган посчитает, что НДС все же нужно было восстанавливать, то формальные основания придаться к налогоплательщику у него будут. То, что такие претензии на практике возможны, подтверждает и судебная практика.

Так, ФАС Московского округа признал недействительным решение налогового органа о привлечении ООО к налоговой ответственности (Постановление от 21.05.2007 N КА-А40/3985-07). Недовольство налоговиков вызвал переход ООО на упрощенную систему без восстановления НДС по недоамортизированным основным средствам. Суд, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал, что ООО не уплачивало и не должно было уплачивать НДС со стоимости основных средств, поскольку они были получены не по возмездной сделке, а по разделительному балансу при создании ООО (путем выделения).

* * *

При проведении реорганизации (независимо от формы) следует также помнить два следующих момента.

Во-первых, остаточная стоимость передаваемых вновь создаваемому юридическому лицу объектов основных средств и нематериальных активов, определяемая по данным бухучета, не должна превышать 100 млн руб. - в противном случае оно не сможет применять "упрощенку" (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ) <1>.

<1> Подробнее об этом см. с. 62.

Во-вторых, учитывая сегодняшние веяния, здесь не исключен налоговый спор на предмет получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

То есть налоговый орган может попытаться доказать, что вся цепочка действий (реорганизация, передача имущества, переход на УСН) была совершена налогоплательщиком не в рамках обычной хозяйственной деятельности, а с одной-единственной целью - избежать исполнения установленной НК РФ обязанности по восстановлению НДС при переходе на "упрощенку". Если налоговики в этом преуспеют, то налогоплательщику придется заплатить налоги исходя из той экономической ситуации, которая будет признана соответствующей реальности (в т.ч. восстановить НДС) (п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды").

Соответственно, реорганизация должна быть проведена максимально достоверно, чтобы не вызвать у налогового органа подозрений в ее формальности.

НДС с авансов, полученных до перехода

Еще один болезненный вопрос, неразрывно связанный с переходом на УСН: как учитывать суммы НДС, полученные от покупателей в составе авансов, при смене общего режима на УСН?

Находясь на общем режиме налогообложения, при получении авансовых платежей в счет предстоящей отгрузки товаров (работ, услуг) налогоплательщик обязан исчислить НДС и уплатить его в бюджет. Когда товар будет отгружен, работы выполнены, услуги оказаны, налогоплательщик имеет право поставить ранее уплаченные в бюджет суммы НДС к вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Однако "упрощенцы" плательщиками НДС не являются и на них нормы гл. 21 НК РФ не распространяются. Следовательно, если к моменту выполнения обязательств по договору (к моменту отгрузки товаров, работ, услуг) организация (предприниматель) уже перешла на "упрощенку", то поставить уплаченные с авансов суммы НДС к вычету она уже не сможет.

Такова позиция налоговых органов. Причем она распространяется в том числе и на ситуацию, когда в момент отгрузки товаров (работ, услуг) налогоплательщик, уже находящийся на "упрощенке", выставляет покупателям счета-фактуры с выделенной суммой НДС. В этом случае продавец-"упрощенец" на основании п. 5 ст. 173 НК РФ уплачивает в бюджет всю сумму НДС, указанную в выставленных покупателям счетах-фактурах (см. подробнее с. 17). При этом права на вычет НДС, исчисленного ранее при получении авансов, у него все равно нет.

Таким образом, если вы при переходе на УСН не внесете изменения в договоры, под которые до перехода уже были получены авансы, но которые к моменту перехода еще не закрыты отгрузками, и не уберете из состава цены НДС, то в итоге вы его заплатите в бюджет дважды. Сначала при получении аванса (еще находясь на общем режиме), а потом при отгрузке товаров (работ, услуг) покупателю в счет этого аванса (уже находясь на "упрощенке").

Тот факт, что такая ситуация крайне несправедлива, к сожалению, не является аргументом для налоговиков. Право на вычет НДС, исчисленного с аванса, можно будет в такой ситуации отстоять только в судебном порядке (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 01.10.2007 N Ф09-7978/07-С2).

Чтобы не потерять суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет до перехода на УСН, налогоплательщик должен внести изменения в договор, исключить НДС из стоимости товаров (работ, услуг) и вернуть полученные суммы НДС покупателям. В этом случае суммы налога, уплаченные в бюджет при получении авансов, можно поставить к вычету в последнем налоговом периоде перед переходом на УСН. Такие рекомендации содержатся в Письме ФНС России от 24.11.2005 N ММ-6-03/988@.

Пример 15. Организация в октябре 2007 г. получила аванс за грузовые перевозки января - февраля 2008 г. в сумме 212 400 руб. (в т.ч. НДС - 32 400 руб.). С 1 января 2008 г. организация переходит на УСН.

По соглашению с клиентом в декабре 2007 г. в договор об оказании транспортных услуг вносятся изменения относительно цены перевозок (цена уменьшается на сумму НДС в связи с переходом перевозчика на УСН). Сумма НДС в размере 32 400 руб. возвращается клиенту в декабре 2007 г.

В данном случае организация имеет право в декабре 2007 г. (после возврата денег покупателю) поставить сумму НДС в размере 32 400 руб. к вычету.

В общем-то, это вполне законная схема, и с 1 января 2008 г. она включена непосредственно в НК РФ.

Согласно п. 5 ст. 346.25 НК РФ (в ред. изменений, внесенных Законом N 85-ФЗ) суммы НДС, исчисленные и уплаченные на общем режиме с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной до перехода на УСН в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на УСН, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика на "упрощенку", при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателем в связи с переходом налогоплательщика на упрощенную систему.

Отметим, что хотя данная норма и изложена в виде правила, решение вопроса, по сути, все равно остается на усмотрение налогоплательщика. Во-первых, и вычет НДС - это скорее право, чем обязанность, а во-вторых, для того чтобы вернуть суммы налога покупателю, надо этот вопрос с ним сначала согласовать. А результатом согласования должно быть внесение изменений в договор.

Таким образом, к моменту перехода на УСН налогоплательщику необходимо составить перечень полученных авансов, обязательства по которым еще не выполнены. Там, где это

возможно, нужно провести отгрузку до даты перехода. Тогда вообще никаких проблем с переходом на УСН не будет.

В остальных случаях необходимо связываться с покупателями и договариваться с ними об изменении цены договора (исключении из нее НДС). Если вы этого не сделаете, проблем с НДС не избежать (см. выше).

Переход на УСН организации (предпринимателя) - плательщика ЕНВД

Налоговый учет доходов и расходов

Специальных правил по учету доходов и расходов при переходе с ЕНВД на УСН в НК РФ нет.

Напомним, что при применении "вмененки" фактически полученные доходы и фактически понесенные расходы для целей налогообложения во внимание не принимаются. Единый налог на вмененный доход рассчитывается исходя из нормативно установленных значений базовой доходности применяемого в зависимости от вида деятельности физического показателя и коэффициентов, корректирующих базовую доходность.

Поэтому фактические доходы и расходы организация-"вмененщик" отражает только в бухгалтерском учете. А предприниматель-"вмененщик" формально вообще нигде не должен их отражать - у него нет ни обязанности по ведению бухучета (п. 2 ст. 4 Закона "О бухгалтерском учете"), ни обязанности по ведению Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя <1>, утв. Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430 (см. также Письмо Минфина России от 03.11.2006 N 03-11-05/245).

<1> Данная книга предназначена для индивидуальных предпринимателей, применяющих общий режим налогообложения (НДФЛ).

Таким образом, в принципе, у бывшего "вмененщика" не должно быть проблем с переходом на "упрощенку" - он просто начинает вести налоговый учет доходов и расходов (последних для случая, если выбран объект налогообложения "доходы минус расходы"). Но поскольку хозяйственная деятельность при смене налогового режима не прекращается, то "переходящие" доходы и расходы все же могут иметь место.

Пример 16. Предприниматель в 2006 г. оказывал транспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов с использованием 15 автомашин и уплачивал ЕНВД.

С 1 января 2007 г. предприниматель в связи с увеличением количества транспортных средств до 23-х начал применять УСН (с объектом "доходы минус расходы") на основании поданного в установленном порядке заявления. В январе 2007 г. предприниматель погасил задолженность по заработной плате перед работниками, возникшую у него в ноябре - декабре 2006 г. В феврале 2007 г. он получил оплату от своего клиента за транспортные услуги, оказанные в ноябре 2005 г.

Итак, в рассмотренном выше примере после перехода на УСН предприниматель понес расходы на оплату труда, которые теоретически включены в перечень расходов, которые можно учесть при "упрощенке". Но в данном случае речь идет о зарплате, начисленной за тот период, когда предприниматель уплачивал ЕНВД, поэтому включить эти расходы в состав расходов при "упрощенке" нельзя - они не относятся к периоду применения УСН.

Кроме того, после перехода на УСН предприниматель получил выручку за транспортные услуги, которые были оказаны клиенту до перехода на УСН. Логично сделать вывод, что такой доход тоже не должен учитываться в составе доходов при исчислении единого налога в рамках УСН - он также относится к иному периоду. Ведь предприниматель уплатил рассчитанный в установленном порядке ЕНВД за 2006 г., следовательно, его налоговые обязательства перед бюджетом за деятельность в этом периоде уже исполнены независимо от того, какие доходы он получил на самом деле и в какой период. Все эти рассуждения вполне логичны, однако в НК РФ, к сожалению, никаких особых указаний на этот счет нет. Соответственно, споры на практике по этому поводу исключить нельзя.

В случае возникновения спора налогоплательщик может сослаться на мнение Минфина России, изложенное в Письме от 22.06.2007 N 03-11-04/2/169.

В нем финансовое ведомство разъясняет, что суммы дебиторской задолженности, образовавшиеся на дату перехода на "упрощенку" с системы ЕНВД, по деятельности, облагавшейся "вмененным" налогом, при определении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в рамках УСН, учитываться не должны.

Минфин аргументирует свою позицию ссылкой на п. 4 ст. 346.26 НК РФ, согласно которому уплата организациями ЕНВД предусматривает их освобождение от уплаты налога на прибыль. А в отношении налога на прибыль действует правило, установленное п. 1 ст. 346.25 НК РФ: суммы, учтенные при налогообложении прибыли, но полученные после перехода на УСН, единым налогом уже не облагаются.

Таким образом, Минфин распространил нормы п. 1 ст. 346.25 НК РФ и на ситуацию перехода на УСН с ЕНВД, что представляется нам вполне разумным.

* * *

Выше мы рассмотрели ситуацию с "переходными" доходами (расходами), относящимися к периоду уплаты ЕНВД, но полученными (оплаченными) уже после перехода на УСН.

Но возможна и другая ситуация, когда расходы оплачены в период ЕНВД, а относятся к периоду УСН.

Чаще всего в эту ситуацию попадают налогоплательщики, занимающиеся торговлей покупными товарами, когда товар, приобретенный в период применения ЕНВД, реализуется уже после перехода на УСН.

Пример 17. Организация платила "вмененный" налог, осуществляя розничную торговлю через магазин с площадью торгового зала 145 кв. м. В результате реконструкции магазина площадь торгового зала увеличилась до 153 кв. м и торговая деятельность через этот магазин уже перестала подпадать под ЕНВД. С 1 января 2007 г. организация перешла на УСН (объект налогообложения "доходы минус расходы").

В период применения ЕНВД организация приобрела товары для перепродажи на сумму 200 000 руб. Часть товаров на сумму 80 000 руб. была реализована уже после перехода на "упрощенку".

В рассмотренном примере возникает вопрос: можно ли учесть расходы на товары, приобретенные в период ЕНВД, но реализованные при УСН, в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу при УСН? С точки зрения логики - да. Ведь продажа этих товаров осуществлена уже в период применения УСН, следовательно, эта реализация не относится к периоду уплаты ЕНВД ("вмененным" налогом согласно п. 2 ст. 346.26 НК РФ и п. 1 ст. 346.28 НК РФ облагается именно осуществление определенного вида деятельности).

Кроме того, согласно п. 2 ст. 346.17 НК РФ расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для перепродажи, учитываются в расходах при УСН по мере реализации этих товаров. Поэтому можно утверждать, что в ситуации, рассмотренной в примере 17, стоимость покупных товаров в размере 80 000 руб., реализованных в период применения УСН, является расходом, относящимся к УСН. И тот факт, что они были оплачены до перехода на УСН, никакого значения иметь не должен. Главное, что они оплачены и реализованы. Значит, их стоимость должна учитываться в расходах при УСН.

Именно такая позиция и была изложена в Письме Минфина России от 07.02.2007 N 03-11-05/21.

Однако позднее вышло другое Письмо, в котором высказана иная точка зрения о том, что стоимость товаров, приобретенных в период ЕНВД, нельзя учесть в расходах при УСН, даже если они были реализованы после перехода на УСН (Письмо Минфина России от 24.04.2007 N 03-11-04/3/127). Аргумент простой: в НК РФ не предусмотрена возможность уменьшения налогоплательщиками налоговой базы по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения, на расходы, фактически произведенные в период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Нам представляется этот аргумент неубедительным, поскольку, как мы уже сказали, стоимость покупных товаров, реализованных после перехода на УСН, является расходом периода применения УСН. И никакие дополнительные нормы, позволяющие учесть их стоимость в расходах, помимо норм ст. ст. 346.16 и 346.17 НК РФ, в принципе не нужны.

Но поскольку вероятность спора с налоговой инспекцией по этому вопросу исключить нельзя, подобных ситуаций налогоплательщикам лучше по возможности избегать.

Учет основных средств и нематериальных активов

Согласно п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ при переходе на УСН организации, применяющей ЕНВД, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на УСН, в виде разницы цены приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммы

амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством РФ о бухгалтерском учете, за период применения ЕНВД.

При этом необходимо учитывать следующее.

Согласно п. 4 ст. 346.16 НК РФ при применении УСН учитываются расходы только на те ОС и НМА, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Правила бухгалтерского и налогового учета ОС и НМА несколько разнятся.

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом для целей налогообложения прибыли признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. (с 1 января 2008 г. амортизируемым будет признаваться имущество с первоначальной стоимостью более 20 000 руб.).

При этом п. 5 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" предоставляет организации право самостоятельно принять решение о порядке бухгалтерского учета объектов ОС стоимостью не более 20 000 руб. - начислять по ним амортизацию в общеустановленном порядке или списывать на расходы одновременно по мере отпуска их в производство или эксплуатацию (этот выбор должен быть зафиксирован в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета). Если организация в бухгалтерском учете учитывает такие ОС на счете 01 и начисляет по ним амортизацию, то при переходе на УСН их стоимость не может быть учтена в составе расходов, поскольку по налогу на прибыль такие объекты амортизируемым имуществом не признаются.

Таким образом, несмотря на то, что п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ обязывает "вменщиков" отразить в налоговом учете на дату перехода остаточную стоимость ОС и НМА на основании данных бухгалтерского учета, при определении перечня ОС и НМА, стоимость которых можно учесть при УСН, необходимо руководствоваться правилами гл. 25 НК РФ.

Пример 18. В сентябре 2006 г. организация - плательщик ЕНВД приобрела основное средство стоимостью 15 000 руб. Срок его полезного использования - 2 года (24 месяца). С 1 октября 2006 г. по объекту ОС начислялась амортизация.

С 1 января 2008 г. организация утрачивает обязанность платить ЕНВД и переходит на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы".

Рассчитаем сумму амортизации за период уплаты ЕНВД (с октября 2006 г. по декабрь 2007 г.):

$15\,000 \text{ руб.} : 24 \text{ мес.} \times 15 \text{ мес.} = 9375 \text{ руб.}$

Остаточная стоимость основного средства по состоянию на 1 января 2008 г. составляет 5625 руб.

После перехода на УСН в бухгалтерском учете организация должна продолжать амортизировать это ОС. Но в целях исчисления единого налога в рамках УСН его остаточная стоимость (5625 руб.) в расходах учитываться не будет.

* * *

Изложенные выше правила учета основных средств и нематериальных активов должны применять и индивидуальные предприниматели - плательщики ЕНВД (п. 4 ст. 346.25 НК РФ). Однако предприниматели освобождены от ведения бухучета. Как же им рассчитать остаточную стоимость ОС (НМА), приобретенных до перехода на УСН?

Прежде всего, отметим, что если предприниматель не хочет пользоваться этой возможностью, то никто его за это не накажет.

А вот у тех, кто на это решится, есть два варианта действий:

1) определить остаточную стоимость по правилам бухгалтерского учета, руководствуясь положениями ПБУ 6/01;

2) воспользоваться положениями Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (утв. Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430).

Ни тот, ни другой вариант прямо в НК РФ не прописан. Но нужно же как-то реализовать предпринимателю-"вменщику" свое право на учет ОС (НМА). Более логичным нам видится второй вариант - все-таки ПБУ распространяются только на организации.

К сожалению, контролирующие органы пока не сообщили налогоплательщикам свое мнение по данному поводу.

Также следует учитывать, что рассчитанную на момент перехода на УСН остаточную стоимость ОС или НМА предприниматель должен быть готов подтвердить документально.

Так, например, согласно положениям п. п. 7 и 8 ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Предприниматель-"вмененщик", как мы уже говорили выше, никакого учета своих расходов вести не должен. Следовательно, документов, подтверждающих первоначальную стоимость объектов основных средств, у него может и не быть. В этом случае он не сможет аргументировать свой расчет остаточной стоимости, что в случае проверки повлечет проблемы с налоговыми органами. Поэтому если документов нет, то и расходов в виде остаточной стоимости ОС (НМА) тоже нет.

Переход на УСН организации (предпринимателя) - плательщика ЕСХН

Налоговый учет доходов и расходов

Для сельхозтоваропроизводителей, переходящих на "упрощенку" с другого специального налогового режима - системы налогообложения в виде уплаты единого сельхозналога (ЕСХН), гл. 26.2 НК РФ устанавливает единственное "переходное" правило. Оно касается учета основных средств (нематериальных активов), приобретенных в период общего режима.

Видимо, законодатель предполагает, что порядок учета доходов и расходов при "упрощенке" и ЕСХН очень похожи (поскольку оба этих спецрежима основаны на кассовом методе учета доходов и расходов) и переход не требует дополнительного регулирования.

Однако проблем при таком переходе все же не избежать.

Расходами при ЕСХН, также как и при "упрощенке", признаются затраты после их фактической оплаты (п. 7 ст. 346.5 НК РФ). То есть для признания расходов в целях исчисления ЕСХН должны выполняться одновременно два условия:

- 1) затраты осуществлены;
- 2) затраты фактически оплачены.

Поскольку хозяйственная деятельность с окончанием календарного года не останавливается, то вполне возможна ситуация, когда налогоплательщик осуществил затраты до перехода на УСН, а оплатил их после.

В этом случае в период применения ЕСХН такие затраты учесть нельзя, так как выполнено только одно из названных условий. Второе условие выполняется уже после перехода на "упрощенку" и формально при этом спецрежиме затраты тоже учесть нельзя, т.к. они не относятся к периоду применения УСН.

Пример 19. Предприниматель - плательщик ЕСХН в декабре 2006 г. произвел ремонт своих основных средств, но не оплатил его. При исчислении ЕСХН за 2006 г. предприниматель не включил в состав расходов затраты на ремонт ОС, поскольку в этом году они оплачены не были.

С 1 января 2007 г. предприниматель перешел на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". 25 января 2007 г. он погасил свою задолженность за ремонт.

Может ли предприниматель учесть эти расходы в целях налогообложения? Если да, то на каком режиме?

На наш взгляд, у налогоплательщика не должно быть препятствий к учету таких расходов - ведь они включены в перечень расходов, разрешенных к учету для целей налогообложения как

при ЕСХН, так и при УСН (пп. 3 п. 2 ст. 346.5, пп. 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В условиях неопределенности налогового законодательства их можно учесть после выполнения необходимых условий (осуществление и оплата) при исчислении единого налога либо при УСН, либо при ЕСХН (путем подачи уточненной декларации по ЕСХН за 2006 г.). На наш взгляд, правильнее все же последнее, ведь затраты относятся к периоду применения ЕСХН. Но налоговый орган, скорее всего, не согласится с таким подходом, следовательно, искать правды придется в суде.

Аналогичная проблема может возникнуть у организации с учетом расходов на выплату заработной платы, начисленной до, но фактически выплаченной после перехода на упрощенную систему.

Вообще все эти проблемы во многом аналогичны проблемам, возникающим при переходе на УСН с общего режима, при котором применялся кассовый метод исчисления налога на прибыль. О них мы подробно рассказали на с. 122.

Но есть и еще кое-что.

Во-первых, "упрощенка" позволяет выбрать в качестве объекта налогообложения не только "доходы минус расходы", но и просто "доходы", тогда как при применении ЕСХН объект налогообложения может быть только один - "доходы минус расходы".

Если при переходе на УСН будет выбран объект "доходы", то учет подобных "переходных" затрат составит еще большую проблему. Если затраты, которые оплачены в период УСН, относятся к периоду применения ЕСХН, то единственный возможный вариант их учета - это подача "уточненки" по ЕСХН, но опять-таки с риском налогового спора. Если же затраты оплачены в период ЕСХН, а произведены уже в период УСН, то учесть их в целях налогообложения вообще не получится.

Во-вторых, перечень принимаемых расходов при УСН и ЕСХН хотя и аналогичен, но все же совпадает не полностью. Так, например, расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах (пп. 22 п. 3 ст. 346.5 НК РФ), и расходы в виде уплаченных на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба (пп. 28 п. 3 ст. 346.5 НК РФ) могут быть учтены при ЕСХН, но не включены в состав расходов, которые учитываются при УСН.

Поэтому если такие расходы не были учтены в период применения ЕСХН (по причине невыполнения одного из необходимых условий), то учесть их после перехода на УСН даже при выборе объекта налогообложения, позволяющего учитывать расходы, будет весьма проблематично.

В-третьих, необходимо обратить внимание на правила учета убытков.

Плательщики ЕСХН вправе уменьшать налоговую базу по единому налогу на сумму убытка предыдущих налоговых периодов в пределах 30% налоговой базы. Оставшаяся часть может быть перенесена на следующие налоговые периоды в течение 10 лет (п. 5 ст. 346.6 НК РФ).

А что делать, если плательщик ЕСХН имеет сумму непогашенного убытка на момент перехода на УСН? Можно ли его продолжать учитывать дальше?

Нет, нельзя. Этот запрет установлен как п. 5 ст. 346.6 НК РФ, так и п. 7 ст. 346.18 НК РФ.

Учет основных средств и нематериальных активов

Пункт 2.1 ст. 346.25 НК РФ устанавливает порядок учета стоимости только тех основных средств и нематериальных активов, которые были приобретены (сооружены, изготовлены) в период применения общего режима и стоимость которых не была полностью списана на расходы за период применения ЕСХН. Этот порядок распространяется как на организации, так и на предпринимателей (п. 4 ст. 346.25 НК РФ).

Если у плательщика ЕСХН к моменту перехода на "упрощенку" остались такие ОС (НМА), то ему необходимо отразить их остаточную стоимость в налоговом учете на дату перехода (этим правом могут воспользоваться только те налогоплательщики, которые выбрали объект "доходы минус расходы").

Расчет остаточной стоимости производится по следующей формуле:

$$ОУ = ОЕ - Р,$$

где ОУ - остаточная стоимость ОС (НМА), отражаемая в налоговом учете на дату перехода на "упрощенку";

ОЕ - остаточная стоимость ОС (НМА), отраженная ранее в налоговом учете на дату перехода с общего режима на уплату ЕСХН;

Р - сумма расходов на приобретение ОС (НМА), учтенная в расходах для целей налогообложения в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 4 ст. 346.5 НК РФ, за период применения ЕСХН.

Напомним, что в соответствии с правилами перехода от общего режима к ЕСХН остаточная стоимость ОС (НМА), приобретенных в период применения общего режима, отражается в налоговом учете на дату перехода в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации (п. 6.1 ст. 346.6 НК РФ).

В дальнейшем эта остаточная стоимость списывается плательщиком ЕСХН на расходы равными долями в сроки, установленные пп. 2 п. 4 ст. 346.5 НК РФ. Если к моменту перехода на "упрощенку" расходы списаны не полностью, то нужно посчитать остаток, не учтенный в расходах при ЕСХН. Он и будет в дальнейшем учитываться в расходах при УСН.

Пример 20. Организация-сельхозпроизводитель перешла на уплату ЕСХН с 1 января 2006 г. Ранее применялся общий режим налогообложения.

На дату перехода от общего режима к ЕСХН в налоговом учете было отражено основное средство, приобретенное, оплаченное и введенное в эксплуатацию в период применения общего режима. Остаточная стоимость ОС на 1 января 2006 г. - 130 000 руб.; срок полезного использования - 18 лет.

По правилам гл. 26.1 НК РФ стоимость такого ОС должна включаться в расходы в течение 10 лет после перехода на уплату ЕСХН равными долями по отчетным (налоговым) периодам. За два года применения ЕСХН в расходы была включена сумма 26 000 руб. (130 000 руб. : 10 лет x 2 года).

С 1 января 2008 г. организация переходит на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". В налоговом учете на дату перехода должна быть отражена остаточная стоимость основного средства в размере 104 000 руб. (130 000 руб. - 26 000 руб.).

Эта сумма будет учитываться в составе расходов при УСН в соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ (в течение 10 лет равными долями по 10 400 руб. в год).

* * *

В отношении основных средств и нематериальных активов, приобретенных налогоплательщиком в период применения ЕСХН, никаких "переходных" правил в НК РФ нет. И это вполне объяснимо.

Расходы на ОС и НМА, приобретенные в период применения ЕСХН, полностью учитываются в том налоговом периоде (равными долями по отчетным периодам), когда выполнены следующие условия: объект ОС (НМА) приобретен, фактически оплачен и введен в эксплуатацию.

Для объектов недвижимости требуется выполнение еще одного условия - подача документов для государственной регистрации прав.

Следовательно, если ОС (НМА) приобретены, оплачены и введены в эксплуатацию в период применения ЕСХН, то к моменту перехода на УСН расходы уже должны быть полностью учтены при исчислении ЕСХН, и вопрос о порядке их учета при переходе на УСН даже не возникает.

Если же какое-либо из перечисленных условий в период ЕСХН не выполнено, то стоимость таких ОС (НМА) в расходах при исчислении ЕСХН не учитывается. Соответственно, эти расходы уже будут относиться к периоду применения "упрощенки".

Отметим, что при приобретении дорогостоящих основных средств стороны договора купли-продажи (поставки) зачастую предусматривают рассрочку оплаты. В этом случае условие о фактической оплате считается выполненным на дату полного погашения долга.

Следовательно, до этого момента учет затрат на основные средства в составе расходов невозможен. Такое мнение высказывает Минфин (см., например, Письмо <1> от 04.04.2007 N 03-11-04/2/89) и, в общем-то, его можно обосновать положениями пп. 2 п. 5 ст. 346.5 НК РФ, в котором указано, что "оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика - приобретателя указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав".

<1> Данное разъяснение дано в отношении упрощенной системы налогообложения, но в силу сходства спецрежимов оно вполне применимо и к ЕСХН.

Таким образом, если окончательный расчет за основное средство, приобретенное в период уплаты ЕСХН, производится после перехода на "упрощенку", то такое основное средство считается приобретенным уже в период применения УСН и учитывается в расходах при УСН в течение того налогового периода, в котором была произведена полная оплата такого ОС (пп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Отметим при этом, что в числе изменений, внесенных Законом N 85-ФЗ, есть и правки норм пп. 2 п. 5 ст. 346.5 НК РФ.

В частности, абзац, регламентирующий особенности учета расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и нематериальных активов, в редакции до 1 января 2008 г. гласит, что такие "...расходы учитываются только по оплаченным основным средствам и нематериальным активам...".

С 1 января 2008 г. слово "оплаченным" из формулировки данного абзаца уходит, при этом добавляется указание о том, что такие расходы отражаются "в размере оплаченных сумм".

Данное изменение, на наш взгляд, означает, что законодатель все-таки разрешил спецрежимникам (аналогичное изменение сделано и в отношении УСН) учитывать расходы на приобретение ОС (НМА) по мере их частичной оплаты.

Однако смущает тот факт, что определение оплаты как прекращения обязательства приобретателя перед продавцом (см. выше) не претерпело никаких изменений. А при частичной оплате обязательство прекращается не целиком, а лишь в части. Данное несоответствие между различными нормами НК РФ может привести к нежелательным спорам с налоговиками. Будем надеяться, что в скором времени Минфин России даст необходимые разъяснения по данному вопросу.

Глава 5. ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ УСН ПРИ ПРОВЕДЕНИИ РЕОРГАНИЗАЦИИ <1>

<1> Проблемы учета НДС при реорганизации с переходом на УСН рассмотрены на с. 129.

В соответствии с п. 1 ст. 57 ГК РФ юридическое лицо может быть реорганизовано в следующих формах:

- слияние;
- присоединение;
- разделение;
- выделение;
- преобразование.

Реорганизация юридического лица в большинстве случаев означает прекращение существования прежнего юридического лица и возникновение нового. Данный процесс вызывает некоторые проблемы в плане применения УСН ввиду неоднозначной трактовки понятия "правопреемство" в налоговых правоотношениях.

"Упрощенка" по наследству?

В результате преобразования вместо организации одной организационно-правовой формы (например, АО) возникает организация другой организационно-правовой формы (например, ООО) (п. 5 ст. 58 ГК РФ).

При разделении существующая организация исчезает, и возникают две или более новых (п. 3 ст. 58 ГК РФ).

При слиянии исчезают несколько организаций, и возникает одна новая (п. 1 ст. 58 ГК РФ).

Во всех этих ситуациях, если у ранее существовавшего юридического лица было право на применение УСН, то к вновь возникшему другому юридическому лицу это право не имеет никакого отношения. Новая организация может при желании перейти на УСН в общеустановленном порядке при условии подачи соответствующего заявления <1>.

<1> См. также с. 153.

При выделении прежняя организация продолжает существовать, но из нее выделяется новая (или несколько новых) (п. 4 ст. 58 ГК РФ). В этом случае для прежней организации в плане налогового режима ничего не меняется, новые же организации выбирают режим налогообложения в соответствии с общими правилами.

При присоединении исчезает присоединяемая организация, а присоединяющая продолжает свое существование (п. 2 ст. 58 ГК РФ). Если присоединенная организация применяла УСН, то это право к присоединившей организации не переходит. Она продолжает применять тот режим, который применяла до реорганизации.

Примечание. При проведении реорганизации и старые, и новые юридические лица выбирают налоговые режимы по общим правилам. Правопреемства в этом вопросе налоговое законодательство не предусматривает.

На правопреемника возлагается лишь обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица в порядке, установленном ст. 50 НК РФ (п. 1 ст. 50 НК РФ). Но это касается только тех налоговых обязанностей, которые по каким-либо причинам были не исполнены реорганизованным юридическим лицом, например, по уплате минимального налога <2>.

<2> Подробнее об этом см. с. 230.

Данную точку зрения всегда разделял как Минфин России (см. Письма от 13.04.2007 N 03-11-04/2/101, от 09.11.2006 N 03-11-04/2/233, от 02.10.2006 N 03-11-04/2/194, от 04.09.2006 N 03-11-04/2/183), так и судебные органы (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.05.2006 N Ф04-2956/2006(22786-A27-29)).

Однако в июне 2007 г. было опубликовано новое Письмо Минфина России на эту тему, содержащее довольно странную позицию.

В ответ на вопрос о возможности применения УСН открытым акционерным обществом со 100% долевым участием РФ, которое было создано путем преобразования федерального государственного предприятия, применявшего УСН, финансовое ведомство дало отрицательный ответ. Но каково же было обоснование?

Минфин разъяснил, что не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). По его мнению, это правило применяется и в случаях, когда речь идет о доле участия Российской Федерации. Поэтому ОАО утрачивает право на применение "упрощенки" с начала того квартала, в котором осуществлено преобразование (Письмо от 01.06.2007 N 03-11-04/2/153).

Не останавливаясь в данном случае на спорности применения ограничения пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ к данной ситуации <1>, заметим, что у ОАО права применять УСН и не было! Оно было у ФГУП, которое прекратило свое существование. А вновь возникшее ОАО должно было подавать заявление о применении УСН в обычном порядке - что неоднократно разъяснял нам ранее сам Минфин.

<1> Подробнее об этом см. с. 48.

Будем надеяться, что при подготовке этого Письма была допущена ошибка в формулировках и чиновник, составлявший это Письмо, на самом деле имел в виду то, что ОАО не имеет права перейти на УСН. Потому как если это Письмо действительно означает "смену курса", то правопреемников начнут просто обязывать применять УСН...

Огорчает также и наличие судебной практики, подтверждающей возможность "правопреемства" в вопросе применения УСН (см., например, Постановления ФАС Центрального округа от 27.12.2006 N А09-3921/06-20, Уральского округа от 25.04.2006 N Ф09-2328/06-С2, Восточно-Сибирского округа от 13.01.2005 N А19-7697/04-45-Ф02-5642/04-С1, Северо-Западного округа от 20.04.2007 N А26-8228/2006-213).

Свою позицию эти суды аргументируют правилами универсального правопреемства, утверждая, что к вновь возникшему юридическому лицу переходит и право реорганизованного юридического лица на применение УСН (ст. 58 ГК РФ).

Однако при принятии этих решений, на наш взгляд, не было учтено, что правила гражданского законодательства к налоговым отношениям не применяется, если иное не предусмотрено законом (п. 3 ст. 2 ГК РФ). Исключений из этого правила относительно применения спецрежимов законодательство не устанавливает. Следовательно, правила ст. 58 ГК РФ здесь не применимы.

Применение УСН организацией, созданной в результате реорганизации, с момента ее создания

Создание юридических лиц регулируется правилами гражданского законодательства. В соответствии с ними вновь созданное в результате реорганизации юридическое лицо является таким же юридическим лицом, как и созданное в обычном порядке (по решению учредителей). Оно также регистрируется в госреестре, и его правоспособность определяется правилами, предусмотренными для соответствующей организационно-правовой формы (например, для акционерного общества или для общества с ограниченной ответственностью).

Разница состоит лишь в том, что юридическое лицо, созданное в результате реорганизации, уже на момент своего создания имеет права и обязанности, перешедшие к нему по разделительному балансу от предшественника.

Налоговое законодательство в данном вопросе также должно исходить из правил гражданского законодательства, т.е. рассматривать юридическое лицо, созданное в результате реорганизации, как обычное вновь созданное юридическое лицо.

Судя по положениям Налогового кодекса, так оно и есть. Никаких различий положения юридических лиц в зависимости от оснований их создания не установлено. НК РФ регулирует лишь порядок исполнения правопреемником обязанности по уплате налогов реорганизованного юридического лица (о чем мы говорили выше).

Из изложенного можно сделать вывод, что возникшее в результате реорганизации юридическое лицо вправе применять УСН в общеустановленном порядке, т.е. с момента начала календарного года или с момента своего создания при условии подачи соответствующих заявлений (если к тому нет препятствий, предусмотренных гл. 26.2 НК РФ).

Однако второй вариант почему-то ставится под сомнение.

Так, в Письме от 22.05.2006 N 03-11-04/2/115 Минфин России разъясняет, что общество с ограниченной ответственностью, созданное в результате преобразования закрытого акционерного общества, не вправе применять УСН с момента своего создания. Препятствием к этому финансовое ведомство считает применение предшественником ЗАО общего режима налогообложения.

Здесь опять налицо непонимание вопроса о правопреемстве в налоговых правоотношениях. И, продолжая логику данного Письма, следует предположить, что если бы предшественник ЗАО применял "упрощенку", то ЗАО не могло бы применять общий режим, что, конечно же, неправильно и не раз опровергалось самим Минфином.

Например, в том же году в Письме от 02.10.2006 N 03-11-04/2/194 был сделан вывод, что поскольку при преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (т.е. при изменении организационно-правовой формы) возникает новое юридическое лицо, то на него распространяется порядок перехода на УСН, предусмотренный п. 2 ст. 346.13 НК РФ, то есть тот же порядок, что и для вновь созданных организаций.

Противоречия в письмах обусловлены тем, что кодовым словом "Минфин" на самом деле объединены разные чиновники, составляющие ответы на письма налогоплательщиков. Видимо, не все из них обладают должным уровнем квалификации (либо они, как и все обычные люди, могут просто ошибаться), поэтому к разъясняющим письмам Минфина следует относиться критично и не принимать все, что в них сказано "за истину в последней инстанции". Тем более что и сам Минфин в последнее время призывает не рассматривать его письма как обязательные для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами (см. Письмо от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138).

Отметим, что в данном, весьма прогрессивном для Минфина, Письме даже сказано, что разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься всеми субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области. Кроме того, они совсем не препятствуют налогоплательщикам, да и самим налоговым органам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, предложенной Минфином.

Однако сила инерции велика и многие налоговики на местах по-прежнему читают письма Минфина как закон. Поэтому наличие в таких письмах разных мнений относительно правопреемства при "упрощенке" вполне может быть основанием для налогового спора с участием налогоплательщика, каким-либо образом вовлеченного в процесс реорганизации. И к этому надо быть готовым.

* * *

Отметим также, что, по мнению Минфина России, при исчислении единого налога остаточную стоимость основных средств, полученных в результате реорганизации, учитывать в составе расходов нельзя.

Так, например, в Письме от 13.04.2007 N 03-11-02/107 Минфин России разъяснил, что организация, созданная путем выделения из другой организации и применяющая УСН с даты постановки на учет в налоговом органе, при получении основных средств от реорганизованной организации расходы на их приобретение не осуществляет и, следовательно, не учитывает стоимость полученных основных средств в составе расходов. Минфин объясняет это тем, что "упрощенец" может учитывать те расходы, которые он фактически оплатил (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

С одной стороны, это утверждение формально опирается на нормы НК РФ.

С другой - тот налогоплательщик, который действительно понес расходы на приобретение основных средств, тоже, возможно, не успел учесть расходы на их приобретение полностью. В итоге эти расходы не учтет в целях налогообложения никто...

Последствия реорганизации, если юридическое лицо

не прекратило свое существование

Реорганизация опосредованно может стать поводом для "принудительного" возврата от "упрощенки" к общему режиму.

Например, реорганизация в форме присоединения может повлиять на соответствие "упрощенца" требованиям, установленным п. 4 ст. 346.13 НК РФ. Ведь присоединенная организация "соединяет" свое имущество с присоединяющей, поэтому у последней может возникнуть риск превышения предельных лимитов доходов, средней численности работников и (или) остаточной стоимости основных средств (нематериальных активов), что, как мы знаем, влечет обязанность вернуться на общий режим в принудительном порядке <1>.

<1> Аналогичная проблема может возникнуть при слиянии.

Пример 1. Общество с ограниченной ответственностью "Ромашка" применяет УСН. Остаточная стоимость его основных средств по данным бухгалтерского учета на 1 августа 2007 г. равна 55 млн руб.

В сентябре 2007 г. ООО "Ромашка" реорганизовано путем присоединения к нему ООО "Павлин". В соответствии с передаточным актом ООО "Павлин" передало на баланс ООО "Ромашка" основные средства, остаточная стоимость которых составляет 40 млн руб.

В результате остаточная стоимость основных средств ООО "Ромашка" достигла 105 млн руб. (55 млн руб. + 40 млн руб.). Таким образом, ООО "Ромашка" перестало соответствовать требованиям, установленным пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ. Следовательно, оно обязано вернуться на общий режим налогообложения с 1 июля 2007 г.

А вот организация-"упрощенец", из которой выделяется другая организация, наоборот, оказывается в этом смысле в более выгодном положении. В соответствии с разделительным балансом она отдает часть своего имущества (в том числе основных средств) новой организации; количество работников у нее, скорее всего, также уменьшится.

Поэтому вероятность "принудительного" возврата на общий режим налогообложения после реорганизации для такой организации снижается. И этот путь можно использовать как способ ухода от "принудительного" возврата.

Когда следует проводить реорганизацию при возникновении угрозы потери права применять УСН?

На наш взгляд, у налогоплательщика есть один квартал на раздумье.

Так, остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов организация "показывает" в бухгалтерской отчетности, которая по общему правилу п. 2 ст. 15 Закона "О бухгалтерском учете" предоставляется ежеквартально (в течение 30 дней по окончании квартала).

Среднюю численность работников для проверки соответствия ограничениям, установленным пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, нужно определять за налоговый (отчетный) период по единому налогу, т.е. за квартал, полугодие, девять месяцев, год.

Пример 2. Организация применяет УСН и сдает недвижимое имущество в аренду.

Арендатор с согласия организации произвел капитальные вложения в арендуемое имущество в форме неотделимых улучшений. Затраты арендатору были компенсированы. Такие капитальные вложения, согласно п. 1 ст. 256 НК РФ, включаются в состав амортизируемого имущества у арендодателя.

В результате остаточная стоимость основных средств организации по данным бухгалтерского учета на 1 мая 2007 г. составила 103 млн руб.

В июне 2007 г. организация была реорганизована путем выделения из нее нового юридического лица. По передаточному акту, подписанному 20 июня 2007 г., выделившемуся юридическому лицу были переданы на баланс основные средства, остаточная стоимость которых составила 43 млн руб.

Таким образом, по состоянию на 1 июля 2007 г. остаточная стоимость основных средств организации составляла 60 млн руб. Право применять "упрощенку" организация не утратила.

Глава 6. СМЕНА ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектами налогообложения при применении "упрощенки" могут быть:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ).

Объект налогообложения "доходы минус расходы" позволяет учитывать при налогообложении понесенные налогоплательщиком расходы. Правда, не все, а только в соответствии с утвержденным перечнем <1>, но перечень этот постоянно расширяют.

<1> Перечень разрешенных расходов см. на с. 76.

При данном объекте ставка единого налога составляет 15% (п. 2 ст. 346.20 НК РФ). Но если за налоговый период сумма исчисленного таким образом налога окажется меньше минимального налога (1% от доходов, полученных в налоговом периоде и определяемых в соответствии со ст. 346.15 НК РФ), то упрощенцу придется заплатить этот минимальный налог <2> (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

<2> Подробнее о проблемах, связанных с уплатой минимального налога, см. на с. 230.

При применении объекта "доходы" ставка единого налога ниже - 6% (п. 1 ст. 346.20 НК РФ). Но расходы налогоплательщик учитывать не может, налогом облагается вся сумма полученных доходов (определяемая в соответствии со ст. 346.15 НК РФ).

Зато исчисленную сумму единого налога (авансового платежа по единому налогу) такой "упрощенец" вправе уменьшить на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога (авансового платежа) не должна уменьшаться более чем на 50% (п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

По общему правилу (п. 1 ст. 346.14 НК РФ) налогоплательщики при переходе на УСН выбирают тот объект налогообложения, который им больше нравится.

Но в процессе работы на "упрощенке" может возникнуть желание (а иногда и необходимость) поменять ранее выбранный объект налогообложения.

Порядок смены объекта налогообложения

Выбор объекта налогообложения в начале применения УСН не всегда бывает удачен. Случается, что налогоплательщик, выбравший объект налогообложения "доходы" из-за меньшей налоговой ставки, в процессе работы понимает, что в силу наличия большого количества расходов, разрешенных к учету при УСН, ставка 15% была бы для него выгодней. Или наоборот, "упрощенец", замученный налоговыми претензиями относительно правомерности учета понесенных им расходов, хочет перейти на ставку 6% для облегчения налогового учета и для собственного спокойствия.

Примечание. Как установлено п. 2 ст. 346.14 НК РФ, объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Данная норма была введена в гл. 26.2 НК РФ Федеральным законом от 21.07.2005 N 101-ФЗ с 1 января 2006 г. Редакция, действовавшая до внесения этих изменений, вообще не позволяла "упрощенцу" менять однажды выбранный объект налогообложения.

Ну а с какой частотой можно менять объект налогообложения по истечении этих трех лет? Налоговый кодекс об этом умалчивает...

Минфин России в Письме от 04.12.2006 N 03-11-02/263 разъяснил, что по истечении 3-х лет применения "упрощенки" объект можно менять хоть каждый календарный год. В общем-то, налогоплательщику такая частая смена объектов и не нужна: если его чем-то не устраивал выбранный первоначально объект, то логично предположить, что он не будет к нему второй раз возвращаться.

Тем не менее хорошо, что позиция Минфина предоставляет налогоплательщику в этом вопросе свободу выбора. Жаль только, что НК РФ этот вопрос никак не регулирует.

Сроки уведомления налогового органа о смене объекта в Налоговом кодексе не установлены. Норма, закрепленная в п. 1 ст. 346.13 НК РФ, обязывающая подать такое уведомление до 20 декабря, регулирует порядок перехода на УСН с иных режимов

налогообложения (когда после подачи заявления о переходе на УСН налогоплательщик решил поменять объект налогообложения, указанный в этом заявлении).

Представляется, что эту норму можно применять и при смене объекта налогообложения в процессе применения УСН - по аналогии (ввиду отсутствия иного регулирования). В то же время Минфин России считает возможным подавать такое уведомление до начала того налогового периода, в котором будет применяться новый объект налогообложения (Письмо от 17.11.2006 N 03-11-04/2/245), то есть до 31 декабря.

Обратим внимание на следующий нюанс. Если налогоплательщик перешел на применение УСН с начала календарного года, то посчитать 3-х летний срок применения "упрощенки", после истечения которого можно поменять объект налогообложения, не составит труда.

А как быть организациям и предпринимателям, применяющим "упрощенку" с момента своего создания? Законодательно этот вопрос не урегулирован. На наш взгляд, трехлетний срок в этом случае следует исчислять не с даты их регистрации, а с начала первого полного налогового периода применения УСН.

Пример 1. Предприниматель применяет УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" с даты своей регистрации - с 27 мая 2003 г. Право сменить объект налогообложения возникает у него с 1 января 2007 г. (по истечении трех полных лет применения УСН).

Заметим, что в принципе есть способ поменять объект налогообложения до истечения трех лет применения УСН. Налогоплательщик может перейти с начала календарного года на общий режим, а затем через год вновь перейти на УСН, но с другим объектом. Сменить таким образом объект, не пропуская год, нельзя - в силу п. 7 ст. 346.13 НК РФ налогоплательщик, перешедший с УСН на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на "упрощенку" не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН.

Можно также ликвидироваться, а затем вновь начать деятельность и применять УСН сразу с момента регистрации (см. об этом ниже). Но такой способ, конечно же, более удобен для индивидуальных предпринимателей - им прекратить свою деятельность проще, чем организации. Так, например, предприниматель, применяющий УСН с объектом налогообложения "доходы", может в середине года прекратить осуществление предпринимательской деятельности, а затем спустя некоторое время (месяц-два) вновь зарегистрироваться в качестве предпринимателя, подав одновременно заявление о применении УСН с момента регистрации, но уже с объектом налогообложения "доходы минус расходы" (см. Письмо Минфина России от 10.10.2007 N 03-11-05/242).

* * *

Несмотря на то что формально смена объекта налогообложения до истечения трехлетнего срока применения УСН невозможна, существует достаточно обширная судебная практика положительного решения данного вопроса. Связано это с различными обстоятельствами.

Изменение разрешенного перечня расходов

Первоначальная редакция гл. 26.2 НК РФ не разрешала учитывать в составе расходов при УСН затраты на приобретение товаров для перепродажи. В этой связи многие налогоплательщики при переходе на УСН с 1 января 2003 г. при выборе объекта налогообложения предпочли объект "доходы".

Затем Федеральный закон от 31.12.2002 N 191-ФЗ дополнил перечень расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, расходами по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. Данный Закон вступил в силу с 1 января 2003 г. и, естественно, сделал гораздо более привлекательным объект "доходы минус расходы". Однако налогоплательщики, пожелавшие с 1 января 2003 г. перейти на УСН, к этому моменту свои заявления в налоговые органы уже подали. Попытки налогоплательщиков, подавших заявления на переход на УСН с объектом "доходы", поменять объект на "доходы минус расходы" в связи с изменением, внесенными в НК РФ, встретили сопротивление налоговиков, которые с формальной точки зрения были правы.

Но за налогоплательщиков заступились федеральные суды (см., например, Постановления ФАС Дальневосточного округа от 10.08.2005 N Ф03-А73/05-2/2286, Московского округа от 17.11.2004 N КА-А41/10591-04). Позиция судов заключалась в поддержке права самостоятельного выбора налогоплательщиком объекта налогообложения (предполагалось, что он не мог сделать правильный выбор, не зная о грядущих изменениях в законодательстве).

Аналогичная история произошла, когда перечень разрешенных расходов был существенно дополнен Законом N 101-ФЗ (в частности, было разрешено учитывать расходы на создание

основных средств, на выплату посреднических вознаграждений, на сертификацию продукции, на проведение обязательной оценки и т.д.).

Объект налогообложения "доходы минус расходы" стал еще более привлекателен, и некоторые налогоплательщики попытались перейти на него, не дожидаясь истечения трехлетнего срока применения УСН. Налоговики, естественно, с этим не соглашались. Но суды и в этой ситуации во многих случаях вставали на сторону налогоплательщиков.

Так, например, ФАС Восточно-Сибирского округа указал, что при выборе объекта налогообложения налогоплательщик исходил из содержания норм гл. 26.2 НК РФ, действовавших на момент перехода, и не мог предусмотреть последовавшие затем изменения закона. Поскольку противоречие, то оно было разрешено согласно п. 7 ст. 3 НК РФ в пользу налогоплательщика (Постановление от 04.10.2006 N А58-537/06-Ф02-5028/06-С1).

Участие в договоре простого товарищества (доверительного управления)

В судебном порядке решают вопрос со сменой объекта и те "упрощенцы", которые являются участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

Как установлено п. 3 ст. 346.14 НК РФ, такие налогоплательщики могут применять в качестве объекта налогообложения только "доходы минус расходы".

Когда это правило было введено (с 1 января 2006 г.) у "упрощенцев", которые на тот момент уже применяли объект налогообложения "доходы", являясь при этом участниками совместной деятельности (доверительного управления имуществом), возникли проблемы.

Минфин России требовал от них либо выйти из состава простого товарищества (расторгнуть договор доверительного управления имуществом) либо перейти на общий режим налогообложения (Письмо от 01.08.2006 N 03-11-02/169). Поменять объект налогообложения с "доходов" на "доходы минус расходы" разрешалось только тем "упрощенцам", которые уже отработали на этом режиме три года.

Но многим удалось сменить объект налогообложения через суд, доказав, что невозможность изменения объекта налогообложения в течение трех лет с начала применения УСН установлена законом только для тех налогоплательщиков, которым предоставлено право выбирать объект налогообложения. А в данном случае речь идет не о праве выбора объекта, а об императивном указании закона <1>.

<1> Подробнее об этом см. с. 85, 224.

Смена объекта налогообложения путем преобразования

Преобразование - это одна из форм реорганизации юридического лица, представляющая собой изменение его организационно-правовой формы (п. 5 ст. 58 ГК РФ), например общество с ограниченной ответственностью преобразуется в акционерное общество. То есть по сути это та же самая организация (тот же профиль, те же работники), но юридически регистрируется новая организация, а старая прекращает существовать.

Новое юридическое лицо может начать применять УСН в общеустановленном порядке, в том числе и с момента своего создания <2>. Соответственно, новое юридическое лицо может выбрать объект налогообложения, отличный от того, который применял его "предшественник".

<2> Подробнее об этом см. с. 150.

При этом необходимо учитывать, что подобный путь сменой объекта налогообложения можно назвать лишь условно. В данном случае необходимо будет провести реорганизацию по всем правилам гражданского законодательства, составить передаточный акт, оформить перевод работников, начать вести новую Книгу учета доходов и расходов (поскольку создано новое юридическое лицо), заплатить при необходимости минимальный налог <3> и т.д. При этом остаточную стоимость основных средств, полученных в результате реорганизации, учитывать в составе расходов будет нельзя (Письмо Минфина России от 13.04.2007 N 03-11-02/107).

<3> Подробнее о минимальном налоге см. с. 230.

То есть налогоплательщику нужно трижды подумать, стоит ли ему таким образом "менять объект" или нет...

Налоговый учет при смене объекта налогообложения

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

Никаких специальных правил учета доходов и расходов при переходе от объекта налогообложения "доходы минус расходы" на объект "доходы" в НК РФ нет. Поэтому будем исходить из общих правил.

Объект налогообложения "доходы" не предусматривает возможности учета каких-либо расходов в принципе.

При этом правила учета расходов в период применения объекта налогообложения "доходы минус расходы" предполагают, что расходы должны быть, во-первых, осуществлены, а во-вторых, фактически оплачены (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Как быть, если на момент смены объекта одно из условий еще не выполнено?

Если оплата была произведена в момент применения объекта "доходы минус расходы", а сами расходы были осуществлены уже после перехода на объект "доходы", то их учесть в уменьшение налоговой базы уже нельзя.

Например, организация с 1 января 2008 г. переходит с объекта "доходы минус расходы" на объект "доходы". В 2007 г. была произведена предоплата за товары, которые получены от поставщика уже в 2008 г. Стоимость этих товаров в расходах учесть уже не получится, ведь по правилам пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ затраты на покупные товары учитываются в расходах по мере их реализации. Реализация же будет производиться уже в период применения объекта "доходы".

А если расходы осуществлены до смены объекта на "доходы", а оплачены уже после? Например, в рассмотренной выше ситуации организация осуществила ремонт основных средств в 2007 г., а оплату за него производит уже в 2008 г.

Однозначно ответить на вопрос о порядке учета таких расходов не представляется возможным.

С одной стороны, рассуждения могут быть такими. Расходы при УСН признаются в том периоде, когда выполняется последнее из всех условий, необходимых для их признания. В данном случае последнее условие выполняется в том периоде, когда применяется объект "доходы", который не позволяет учитывать расходы вообще. Соответственно, у организации отсутствует право учесть оплаченные расходы в уменьшение налоговой базы по единому налогу.

С другой стороны, можно попробовать учесть такие расходы путем подачи после их оплаты уточненной налоговой декларации за период применения объекта налогообложения "доходы минус расходы". Такие расходы по моменту своего осуществления будут относиться именно к тому периоду, и налогоплательщик может рассчитывать на их учет для целей налогообложения, ссылаясь на п. 7 ст. 3 НК РФ, обязывающий трактовать все неясности налогового законодательства в пользу налогоплательщиков.

Но нам такой подход представляется неправильным, поскольку кассовый метод признания доходов и расходов в принципе не предполагает какой-либо экономической связи между признаваемыми доходами и расходами - доход признается тогда, когда он реально получен, независимо от того, когда прошла реализация, и расход признается тогда, когда он фактически оплачен, независимо от того, к какому периоду он относится.

При переходе с одного налогового режима на другой момент осуществления расходов имеет существенное значение, поскольку в этом случае решается вопрос о том, по правилам какого налогового режима его нужно учитывать. В данной же ситуации налоговый режим не меняется (как была "упрощенка", так и осталась), просто поменялся объект налогообложения. Значит, расходы должны продолжать признаваться в том порядке, который установлен гл. 26.2 НК РФ (т.е. по мере осуществления и оплаты). А поскольку к моменту оплаты налогоплательщик применяет объект "доходы", то этот расход учесть в целях налогообложения нельзя.

* * *

Если у "упрощенца" на момент смены объекта есть недоучтенные расходы на приобретение основных средств или нематериальных активов, то учесть их после перехода на объект "доходы" уже не получится.

В итоге можно "потерять" часть стоимости основных средств (нематериальных активов), приобретенных до перехода на УСН и имеющих срок полезного использования свыше 15 лет <1>. Ведь по правилам пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ стоимость таких ОС (НМА) учитывается в расходах при УСН в течение 10 лет применения этого спецрежима. Поэтому налогоплательщику, имеющему такие основные средства (как правило, они являются дорогостоящими), следует оценить (с учетом потери права на списание стоимости этих ОС в расходы), действительно ли смена объекта налогообложения будет для него выгодна.

<1> Стоимость ОС (НМА) с меньшими сроками полезного использования списывается на расходы в течение 3-х лет применения "упрощенки". Поскольку ранее этого срока объект менять не разрешено, то к моменту смены объекта их стоимость должна быть уже в полном объеме учтена в расходах.

Те основные средства (нематериальные активы), которые приобретаются в период применения УСН, учитываются в расходах в течение налогового периода их ввода в эксплуатацию (с момента принятия объекта НМА на бухгалтер) (пп. 1 и 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

При этом признание расходов на приобретение ОС (НМА) для целей налогообложения возможно только после выполнения следующих условий: объект введен в эксплуатацию (принят к бухгалтеру) и оплачен. Для объектов недвижимости необходимо выполнение еще одного условия - подача документов на государственную регистрацию прав (п. 3 ст. 346.16, пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Если в налоговом периоде перед сменой объекта на "доходы" хотя бы одно из условий не выполнено, то расходы на ОС (НМА) учесть уже не получится (до смены объекта - по причине невыполнения необходимых условий, после смены объекта - по причине того, что объект "доходы" не позволяет учитывать никакие расходы вообще).

На практике возможна ситуация, когда ОС (НМА), приобретенное в период применения объекта "доходы минус расходы", оплачено только частично, а окончательный расчет производится уже после смены объекта на "доходы".

Ранее Минфин России настаивал на том, что стоимость ОС (НМА), оплачиваемых в рассрочку, может быть включена в состав расходов только после их полной оплаты.

Однако новая редакция пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ с изменениями, внесенными Законом N 85-ФЗ <1>, как нам представляется, разрешает "упрощенцам" учитывать в расходах стоимость приобретенных ОС (НМА) по мере их частичной оплаты. Поэтому после вступления этих изменений в силу "упрощенцы", меняющие объект налогообложения на "доходы" и имеющие на момент перехода частично оплаченные ОС или НМА (при выполнении прочих условий), смогут отразить в расходах ту часть оплаты, которая была внесена в период применения объекта "доходы минус расходы".

<1> Это изменение вступает в силу с 1 января 2008 г., но распространяется на период с 1 января 2007 г.

Пример 2. С 1 января 2005 г. организация перешла с общего режима на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы".

На момент перехода у организации имелось основное средство со сроком полезного использования 16 лет (192 мес.). Его остаточная стоимость на дату перехода составляла 2 500 000 руб.

В течение 3-х лет применения УСН было учтено в составе расходов 3/10 остаточной стоимости данного ОС, а именно 750 000 руб. ($2\,500\,000 : 10 \times 3$).

Кроме того, в 2007 г. было приобретено и введено в эксплуатацию еще одно основное средство стоимостью 500 000 руб. Условиями договора была предусмотрена рассрочка платежа. В 2007 г. организация оплатила 1/4 стоимости данного ОС, а именно 125 000 руб. Эта сумма включается в состав расходов при определении налоговой базы за 2007 г.

С 1 января 2008 г. организация меняет объект налогообложения на "доходы". В результате неучтенными для целей налогообложения остаются расходы на приобретение основных средств в сумме 2 125 000 руб. - 1 750 000 руб. (остаточная стоимость объекта, приобретенного еще до перехода на УСН ($2\,500\,000 - 750\,000$)) и 375 000 руб. (неоплаченная к моменту смены объекта налогообложения стоимость основного средства, приобретенного в период применения УСН ($500\,000 - 125\,000$)).

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

С 1 января 2008 г. ст. 346.17 НК РФ благодаря Закону N 85-ФЗ дополнена п. 4, определяющим, что при переходе "упрощенца" с объекта налогообложения "доходы" на объект "доходы минус расходы", расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект "доходы", при исчислении налоговой базы учитываться не должны.

Однако как определить, какие расходы являются "относящимися" к соответствующему налоговому периоду? На эту тему никаких уточнений, к сожалению, не сделано.

Представляется, что таковыми следует считать в первую очередь те расходы, в отношении которых все условия для признания в расходах выполнены в период применения объекта "доходы".

А вот как квалифицировать так называемые "переходные" расходы (одно условие здесь, а другое - там)?

По нашему мнению, относящимся к определенному налоговому периоду следует считать расходы, осуществленные в этот налоговый период, независимо от даты фактической оплаты.

Например, если ремонтные работы произведены в период применения объекта "доходы", а оплачены в период применения объекта "доходы минус расходы", то учитывать их в расходах для целей исчисления единого налога нельзя.

И наоборот, если до перехода внесена предоплата, а сами работы уже выполнены после перехода, то понесенные затраты можно учесть при налогообложении невзирая на то, что оплачены они были в период применения объекта "доходы".

Похожие по сути разъяснения ранее давал и Минфин России, ссылаясь при этом на "переходные" положения ст. 346.25 НК РФ. В Письме Минфина России от 03.03.2006 N 03-11-04/2/54 указано, что организация, с 1 января 2006 г. перешедшая с объекта налогообложения "доходы" на объект "доходы минус расходы", может учитывать в расходах в 2006 г. стоимость сырья и материалов, приобретенных и оплаченных в 2005 г., но использованных для производства продукции в 2006 г.

А вот расходы на производство продукции, отгруженной покупателям в 2005 г., но оплаченной уже в 2006 г., при определении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН в 2006 г., не учитываются.

* * *

Основные проблемы перехода с объекта "доходы" на объект "доходы минус расходы" возникают в связи с учетом основных средств и нематериальных активов.

Отрадно, что Минфин России не видит препятствий для учета в составе расходов после перехода на объект налогообложения "доходы минус расходы" затрат на те объекты ОС (НМА), которые "остались за бортом" ранее, при переходе налогоплательщика от общего режима налогообложения к упрощенной системе с объектом "доходы". По мнению Минфина России, сумма расходов, которую можно учесть после перехода на объект "доходы минус расходы", должна определяться исходя из остаточной стоимости ОС (НМА), определенной на момент перехода на "упрощенку", и сроков, установленных пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ (см. Письма от 03.03.2006 N 03-11-04/2/54, от 20.06.2006 N 03-11-04/2/123, от 10.10.2006 N 03-11-02/217, от 22.12.2006 N 03-11-04/2/292).

Из всех этих разъяснений следует, что при определении размера остаточной стоимости и срока ее списания на расходы период применения УСН с объектом "доходы" в расчет принимать вообще не нужно.

Пример 3. Организация в период применения общего режима налогообложения приобрела, оплатила и ввела в эксплуатацию с 15 июня 2003 г. производственное здание стоимостью 18 млн руб.

Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1), оно отнесено к восьмой амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 20 и до 25 лет включительно. Организация установила для него срок полезного использования, равный 20 годам (240 мес.).

Норма амортизации: $1/240 \times 100\% = 0,42\%$.

С 1 января 2005 г. организация перешла на УСН с объектом налогообложения "доходы". За период с июля 2003 г. по декабрь 2004 г. была начислена амортизация в сумме 1 360 800 руб. (18 мес. \times 18 000 000 руб. \times 0,42%).

В период применения УСН с объектом "доходы" затраты на приобретение ОС не учитывались.

С 1 января 2008 г. организация собирается сменить объект налогообложения на "доходы минус расходы". По состоянию на 1 января 2008 г. в налоговом учете отражается остаточная стоимость основного средства в размере 16 639 200 руб. (18 000 000 - 1 360 800).

В период применения УСН с объектом "доходы минус расходы" организация может списывать эту остаточную стоимость на расходы равномерно в течение 10 лет. В частности, в 2008 г. в расходах можно учесть 1 663 920 руб. (16 639 200 : 10). Эта сумма учитывается в течение года равными долями - по 1/4 в квартал.

Отметим, что, на наш взгляд, с 1 января 2008 г. изложенный выше подход должен быть скорректирован в связи с изменениями, внесенными в пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ Законом N 85-ФЗ (эти изменения вступают в силу с 1 января 2008 г., но распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.). В новой редакции пп. 3 п. 3 ст. 346.16, в котором установлены сроки списания на расходы остаточной стоимости ОС (НМА), приобретенных до перехода на УСН,

акцент сделан на том, что эта стоимость подлежит учету в составе расходов в течение определенного количества не просто "лет" (как это было в прежней редакции), а именно "первых лет" применения УСН. Так, например, стоимость ОС (НМА) со сроком полезного использования свыше 15 лет учитывается в расходах в течение первых десяти лет применения УСН.

Как это изменение будут трактовать налоговики, не понятно. Здесь возможны варианты.

Вариант 1 - остаточная стоимость, приходящаяся на годы применения УСН с объектом "доходы", в расходах вообще не учитывается. В условиях рассмотренного выше примера 3 это означает, что часть остаточной стоимости за первые три года применения УСН с объектом "доходы" в размере 4 991 760 руб. (1663 920 x 3) в расходы вообще включена не будет. После перехода на объект "доходы минус расходы" организация сможет в течение оставшихся 7 лет списать на расходы только 11 647 440 руб. (16 639 200 - 4 991 760) - по 1 663 920 руб. в год.

Вариант 2 - берется вся остаточная стоимость, которая была определена на дату перехода на УСН, но списывается она на расходы равномерно в течение оставшегося срока списания (за вычетом тех лет, когда применялся объект "доходы"). В условиях примера 3 это означает, что организация после смены объекта налогообложения сможет учесть в расходах всю остаточную стоимость в размере 16 639 200 руб., но списываться на расходы она будет равномерно в течение оставшихся 7 лет (10 лет - срок, установленный пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ, минус 3 предыдущих года применения УСН с объектом "доходы").

Конечно, второй вариант более выгоден налогоплательщикам. Однако, какую позицию займут налоговые органы, предугадать сложно.

* * *

Что касается основных средств и нематериальных активов, приобретенных в период применения УСН с объектом "доходы", то их стоимость учесть в расходах после смены объекта, на наш взгляд, нельзя. Стоимость таких ОС и НМА при применении объекта "доходы минус расходы" списывается на расходы в течение того года, когда они были приобретены и оплачены. Если же налогоплательщик применял объект "доходы", то он как бы "учел" эти расходы путем применения более низкой налоговой ставки - 6%.

Более сложной представляется ситуация, когда основное средство (нематериальный актив) приобретено в момент смены объекта и отдельные условия, необходимые для признания его стоимостью в расходах, выполняются уже в период применения объекта "доходы минус расходы". Например, организация в период применения объекта "доходы" приобрела и оплатила основное средство, но по объективным причинам ввела его в эксплуатацию уже после смены объекта на "доходы минус расходы". Или основное средство было приобретено и введено в эксплуатацию до смены объекта налогообложения, а оплачено уже после.

Сразу отметим, что Минфин России на эту тему подробно пока не высказывался. Есть только общее мнение о том, что расходы по приобретению основных средств, осуществленные в период применения объекта "доходы", учитываться не должны (см. Письма от 03.03.2006 N 03-11-04/2/54, от 10.10.2006 N 03-11-02/217).

Данная точка зрения, в общем-то, соответствует вводимой с 1 января 2008 г. норме п. 4 ст. 346.17 НК РФ о том, что при смене объекта "доходы" на объект "доходы минус расходы" не учитываются расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект "доходы".

Вот только опять возникает вопрос: как понимать термин "относящиеся" применительно к основным средствам?

Вспомним основные условия, выполнение которых необходимо для признания расходов на приобретение ОС (НМА) для целей исчисления единого налога (когда это позволяет выбранный объект), - ввод в эксплуатацию (принятие к бухгалтеру) и оплата.

На наш взгляд, если оба этих условия пришлись уже на момент после перехода (а дата приобретения - до перехода), то налогоплательщик может, хотя и с некоторой долей риска ввиду отсутствия твердых правил, учесть такие расходы по общим правилам "упрощенки" после выполнения последнего из этих двух условий.

Пример 4. Организация, применяющая УСН с объектом налогообложения "доходы", в октябре 2007 г. приобрела оборудование стоимостью 560 000 руб., которое было введено в эксплуатацию в январе 2008 г.

В октябре 2007 г. организация перечислила поставщику 10% стоимости оборудования (56 000 руб.), оставшаяся сумма, согласно условиям договора, должна быть перечислена поставщику после ввода оборудования в эксплуатацию.

С 1 января 2008 г. организация переходит на применение объекта "доходы минус расходы". Предположим, что окончательная оплата оборудования (504 000 руб.) произведена в феврале 2008 г.

В таком случае организация вправе учесть затраты на приобретение этого оборудования в сумме 504 000 руб. при исчислении единого налога в 2008 г. равными долями в течение отчетных периодов.

Относительно более сложной ситуации, когда на период применения объекта "доходы минус расходы" переходит только одно из условий (ввод в эксплуатацию или оплата), некоторые специалисты также высказывают мнение о возможности учета расходов в целях налогообложения. Однако, на наш взгляд, такие действия могут привести к спору с налоговиками.

В итоге можно посоветовать налогоплательщикам, желающим сменить применяемый объект "доходы" на объект "доходы минус расходы", заранее подготовиться к этому ответственному мероприятию и организовать свою деятельность в переходный период таким образом, чтобы максимально исключить "переходные" расходы.

Глава 7. ДОБРОВОЛЬНЫЙ ПЕРЕХОД С УСН НА ОБЩИЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Применение упрощенной системы налогообложения является добровольным, поэтому всякий "упрощенец" может отказаться от данного спецрежима и перейти на общий. Для этого нужно лишь соблюсти определенные правила.

Поскольку в большинстве случаев до перехода на "упрощенку" налогоплательщики уже применяли общий режим, то иногда также говорят о возврате на общий режим налогообложения.

Правила перехода

Добровольный переход от упрощенной к общей системе налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями в порядке, предусмотренном гл. 26.2 НК РФ (п. 1 ст. 346.11 НК РФ).

Примечание. Перейти на общий режим можно только с начала календарного года.

Поэтому, даже если налогоплательщик надумал сменить режим в феврале, ему все равно по общему правилу придется доработать на УСН до конца года (п. 3 ст. 346.13 НК РФ).

Впрочем, в качестве пути обхода этого правила можно сознательно совершить нарушения, которые обяжут налогоплательщика совершить принудительный возврат к общему режиму с начала того квартала, в котором произошло нарушение <1>.

<1> Подробнее об этом см. с. 218.

Примечание. О факте перехода на общий режим необходимо поставить в известность налоговиков, в противном случае они будут продолжать рассматривать налогоплательщика как "упрощенца".

В этом случае ему предъявят претензии по неуплате единого налога.

Уведомить налоговую инспекцию нужно не позднее 15 января года, в котором налогоплательщик переходит на общий режим. Минимального раннего срока в НК РФ нет, поэтому теоретически можно подать уведомление хоть в середине предшествующего года. Форма уведомления, разработанная налоговым ведомством (Форма N 26.2-4 "Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения" <1>, утв. Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495), является рекомендуемой, поэтому, в принципе, можно сообщать о факте перехода и в произвольной форме, главное - сделать это письменно и в установленный срок.

<1> Пример заполнения формы см. на с 247.

Но, как показывает арбитражная практика, налоговый орган уведомление "не по форме" может и не понять. В суде, конечно же, такой спор налогоплательщик выиграет (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.02.2007 N А13-4513/2006-28), но стоит ли доводить дело до суда из-за такой ерунды?

Отметим, что поскольку речь идет о добровольном отказе от применения упрощенной системы, налогоплательщик, пропустивший срок направления уведомления либо вообще его не направивший, имеет шансы доказать в суде правомерность применения общего режима.

Так, ФАС Уральского округа пришел к выводу, что отсутствие прямого доказательства подачи налогоплательщиком уведомления, равно как и нарушение срока уведомления, само по себе не лишает его права на применение общей системы налогообложения. В рассмотренном

судом споре предприниматель в установленном порядке зарегистрировал в налоговом органе Книгу учета доходов и расходов хозяйственных операций по общей системе налогообложения, представлял в налоговый орган налоговые декларации по НДС. ФАС пришел к выводу, что данные обстоятельства указывают на фактическое уведомление о переходе на общую систему налогообложения (см. Постановление от 20.11.2006 N Ф09-9229/06-С2).

Однако без решения суда налоговики с переходом на общий режим (без уведомления) вряд ли согласятся. К тому же судебный спор по данному вопросу может быть разрешен и не в пользу налогоплательщика, поэтому лучше не рисковать. Например, ФАС Поволжского округа решил, что поскольку общество пропустило установленный срок для перехода, то оно обязано было применять упрощенную систему налогообложения вплоть до окончания календарного года (см. Постановление от 17.01.2006 N А12-16046/2005-С50).

* * *

При принятии решения о переходе с УСН на общий режим имейте в виду следующее.

Во-первых, налоговое законодательство не предусматривает возможности передумать после направления уведомления. То есть отозвать такое уведомление нельзя, что подтверждают и налоговики (см. Письмо УФНС по Московской области от 02.04.2007 N 24-17/0263). Хотя, опять-таки, учитывая добровольность перехода, можно попробовать по этому вопросу и посудиться.

Во-вторых, налогоплательщик, перешедший с "упрощенки" на общий режим налогообложения, сможет вновь перейти на "упрощенку" не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН. То есть если, например, организация перешла с УСН на общий режим с 1 января 2007 г., то вновь перейти на "упрощенку" она сможет не ранее 1 января 2009 г.

Налоговый учет при переходе организации на уплату налога на прибыль методом начисления

При переходе с "упрощенки" на общий режим налогообложения налогоплательщикам необходимо сформировать налоговую базу переходного периода на 1 января года начала применения общего режима.

При этом нужно руководствоваться следующими правилами.

Учет доходов

Примечание. Погашение задолженности (оплата) налогоплательщику за поставленные в период применения УСН товары (выполненные работы, оказанные услуги), переданные имущественные права признается в составе доходов (пп. 1 п. 2 ст. 346.25 НК РФ).

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. это правило несколько отредактировано: признаются в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения УСН, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления (пп. 1 п. 2 ст. 346.25 НК РФ в редакции Закона N 85-ФЗ).

Как видим, в новой редакции нет принципиальных изменений, формулировка просто уточнена, в частности, относительно частичной оплаты.

Приведенное правило обусловлено тем, что при "упрощенке" доходы учитываются кассовым методом. Согласно п. 1 ст. 346.17 НК 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.

Соответственно, неполученные фактически доходы при определении налоговой базы по единому налогу не учитываются.

При исчислении налога на прибыль с применением метода начисления правила другие - доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств (п. 3 ст. 271 НК РФ). Например, при реализации товаров датой получения дохода является дата перехода права собственности на эти товары к покупателю (п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ).

Таким образом, при переходе на общий режим бывшему "упрощенцу" нужно включить в состав доходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, всю неполученную выручку за отгруженные в период применения УСН товары, оказанные услуги, выполненные работы (т.е.

всю дебиторскую задолженность покупателей по состоянию на 1 января года перехода на общий режим, возникшую в период применения УСН).

Примечание. Эта дебиторская задолженность включается в состав доходов не на дату фактического получения выручки, а на дату перехода на общий режим (согласно изменениям, внесенным Законом N 85-ФЗ - в месяце перехода на общий режим).

Ведь для признания доходов от реализации при методе начисления дата фактического погашения задолженности значения не имеет (Письмо Минфина России от 30.11.2006 N 03-11-04/2/252).

Пример 1. Организация с 1 января 2008 г. переходит с упрощенной системы на общий режим налогообложения (с использованием метода начисления).

На 1 января 2008 г. в учете числится задолженность за:

- отгруженные в сентябре 2007 г. товары в сумме 560 000 руб.;
- оказанные в октябре 2007 г. услуги в сумме 25 000 руб.

Эти суммы необходимо включить в состав доходов для целей налогообложения прибыли в январе 2008 г.

Указанные выше доходы учитываются в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных доходов на основании п. 10 ст. 250 НК РФ как доходы прошлых лет (налоговых периодов), выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде (Письмо Минфина России от 23.10.2006 N 03-11-05/237).

Учет расходов (при УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы")

Примечание. Погашение задолженности (оплата) налогоплательщиком за полученные в период применения УСН товары (выполненные работы, оказанные услуги), имущественные права признается в составе расходов при расчете налога на прибыль (пп. 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ).

Пункт 2 ст. 346.17 НК РФ разрешает "упрощенцам" учитывать затраты для целей налогообложения только после их фактической оплаты. Если на момент перехода на общий режим у налогоплательщика есть какие-то неоплаченные расходы, то они не могут быть учтены при определении налоговой базы по единому налогу при УСН.

При исчислении налога на прибыль по методу начисления расходы признаются независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся исходя из условий сделок (п. 1 ст. 272 НК РФ). Например, расходы на оплату услуг (работ) производственного характера признаются на дату подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) (п. 2 ст. 272 НК РФ).

Таким образом, общие правила учета расходов при УСН и при общем режиме не позволяют учесть те расходы, которые были осуществлены в период применения УСН, а оплачены уже после перехода на общий режим. Поэтому и возникла необходимость специального регулирования этого вопроса. Подпункт 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ как раз и устанавливает правило учета таких "переходных" расходов. Согласно этому подпункту их необходимо учесть в расходах в первом месяце применения общего режима.

Указанные расходы могут быть учтены в составе внереализационных расходов на основании пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ как убытки прошлых лет (налоговых периодов), выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде (Письмо Минфина России от 23.10.2006 N 03-11-05/237).

Пример 2. Организация, применявшая УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", переходит на общий режим налогообложения с 1 января 2008 г.

В октябре 2007 г. силами стороннего подрядчика был произведен ремонт основного средства. Стоимость работ - 50 000 руб. Акт приемки работ подписан 15 октября 2007 г.

В соответствии с договором половина стоимости ремонта была оплачена сразу, а половина - в феврале 2008 г. Соответственно, в составе расходов при УСН в 2007 г. может быть учтена только оплаченная часть стоимости ремонта в размере 25 000 руб.

Оставшиеся 25 000 руб. включаются в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль в январе 2008 г.

Отметим, что данное правило относится только к тем расходам, которые были осуществлены в период применения УСН. Если же момент их признания в расходах приходится уже на период применения общего режима, то они признаются в расходах по налогу на прибыль по общим правилам гл. 25 НК РФ.

Например, расходы на приобретение товаров для перепродажи.

Для списания их на расходы при УСН не достаточно факта оплаты этих товаров поставщику. При УСН такие расходы учитываются только по мере реализации товаров.

При применении метода начисления стоимость покупных товаров учитывается в расходах в момент их реализации (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). Соответственно, если на момент перехода на общий режим покупные товары приобретены, не оплачены и не реализованы (либо даже приобретены и оплачены, но не реализованы), то сразу учитывать затраты на их приобретение в составе расходов (не дожидаясь их реализации) будет неправильно. Такие действия будут противоречить правилам гл. 25 НК РФ.

Аналогичный порядок действует в отношении расходов на приобретение сырья и материалов. И при УСН, и при общем режиме стоимость сырья и материалов учитывается в составе расходов по мере их списания в производство (п. 2 ст. 272, пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Соответственно, если на момент перехода сырье и материалы приобретены, но не списаны в производство (а значит, эти расходы не были учтены при исчислении единого налога), то их нельзя учесть в составе расходов для целей налогообложения прибыли на дату перехода.

Правда, Минфин России в Письме от 15.02.2007 N 03-11-04/2/33 дает иные рекомендации, предлагая учитывать такие расходы именно на момент перехода. Однако, на наш взгляд, следовать этим рекомендациям не нужно, т.к. они противоречат НК РФ.

Отметим, что налоговые органы зачастую дают разъяснения, не соответствующие закону. Так, например, московские налоговики советуют учитывать расходы, осуществленные налогоплательщиком в период применения УСН и оплаченные в период применения общего режима налогообложения, в периоде их оплаты (см. Письмо УФНС по г. Москве от 04.07.2007 N 18-11/3/063013@), что совсем неправильно.

Видимо, с этой проблемой и связано изменение, внесенное с 1 января 2008 г. Законом N 85-ФЗ.

Согласно пп. 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ (в новой редакции) расходы на приобретение в период применения УСН товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, признаются в составе расходов, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

Новая формулировка позволяет сформулировать следующие правила:

1) те затраты, которые попали бы в число расходов по УСН, если бы оплата была произведена до перехода, учитываются в расходах при налогообложении прибыли в первом месяце после перехода;

2) те затраты, которые при УСН в расходы бы не попали даже при условии оплаты, учитываются после перехода в расходах при налогообложении прибыли по соответствующим правилам гл. 25 НК РФ.

Пример 3. Организация, применявшая УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", переходит на общий режим налогообложения с 1 января 2008 г.

В сентябре она приобрела и оплатила товары для перепродажи на сумму 500 000 руб. До конца 2007 г. была реализована только часть товаров на сумму 350 000 руб. Эта сумма учитывается в составе расходов при расчете единого налога за 2007 г.

В декабре 2007 г. приобретены стулья для использования в организации на сумму 25 000 руб. Оплата за них производится уже в феврале 2008 г., поэтому при расчете единого налога за 2007 г. эти расходы не учитываются. В январе 2008 г. (после перехода на общий режим) организация включает в состав расходов в целях исчисления налога на прибыль стоимость приобретенных в период УСН стульев в размере 25 000 руб. Стоимость покупных товаров, не учтенная в расходах при УСН, в размере 150 000 руб. (500 000 - 350 000) будет учитываться в расходах по налогу на прибыль в течение 2008 г. по мере реализации этих товаров покупателям.

Обратите внимание! И старая, и новая формулировка пп. 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ говорит о расходах на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав). А ведь существуют еще и расходы на выплату зарплаты, на перечисление пенсионных и других обязательных взносов, на выплату больничных листов. Они также могут попасть в категорию "переходных".

Например, заработная плата может быть начислена в период применения УСН, а фактически выплачена уже после перехода на общий режим. По нашему мнению, ее следует учитывать по тем же правилам, которые закреплены в пп. 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ, т.е. включать в расходы в первом месяце после перехода на общий режим. Аналогичное мнение высказывает и Минфин России (Письмо от 01.06.2007 N 03-11-04/2/154).

* * *

Проблемы на практике может создать и тот факт, что перечень расходов, разрешенных к учету при применении УСН, ограничен. Предположим, что "упрощенец" в период применения УСН произвел затраты, которые по правилам гл. 26.2 НК РФ не учитываются при исчислении единого налога. Оплата затрат была произведена уже после перехода на общий режим.

В этой ситуации налоговики вряд ли согласятся с учетом таких расходов для целей налогообложения прибыли, и будут, на наш взгляд, правы. Ведь эти затраты относятся к другому налоговому периоду, в котором применялся налоговый режим, не разрешающий учет соответствующих расходов.

Пример 4. В ноябре 2007 г. суд вынес решение, обязывающее организацию выплатить в пользу ее контрагента 200 000 руб. в возмещение ущерба, вызванного нарушением договорных обязательств.

Организация в 2007 г. находилась на УСН с объектом "доходы минус расходы".

С 1 января 2008 г. организация переходит на применение общего режима налогообложения. Присужденная сумма возмещения ущерба перечислена контрагенту в январе 2008 г.

Расходы по уплате штрафных санкций по хозяйственным договорам не предусмотрены перечнем расходов, установленным п. 1 ст. 346.16 НК РФ, поэтому организация не имеет права их учесть для целей исчисления единого налога при УСН.

Правила налогообложения прибыли разрешают учет подобных затрат в качестве внереализационных расходов (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ).

В данном случае затраты по уплате присужденных штрафных санкций относятся к периоду применения УСН, поэтому при исчислении налога на прибыль они учитываться не должны.

Учет расходов (при применении УСН с объектом налогообложения "доходы")

Объект налогообложения "доходы" в принципе не предполагает учета расходов для целей налогообложения (вследствие чего и имеет более низкую налоговую ставку). Поэтому в отношении "переходных" расходов, на наш взгляд, нужно руководствоваться следующим подходом:

1) если затраты относятся к периоду применения УСН с объектом "доходы", то их учесть при налогообложении прибыли нельзя;

2) если затраты относятся к периоду применения общего режима, то их при налогообложении прибыли учесть можно.

Так, например, в Письме от 20.08.2007 N 03-11-04/2/208 Минфин России разъясняет, что суммы зарплаты, пенсионных взносов и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные за период применения УСН с объектом налогообложения "доходы", а уплаченные после перехода на общий режим налогообложения, при определении налоговой базы по налогу на прибыль учитываться не должны. И это логично - ведь такие затраты относятся к периоду применения УСН.

Также нельзя учесть после перехода на общий режим и суммы образовавшейся на дату перехода кредиторской задолженности за работы (услуги), полученные в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы".

Это подтверждает и Минфин России в Письме от 21.08.2007 N 03-11-04/2/209, в котором, кроме того, аналогичный вывод сделан и в отношении расходов в виде процентов, начисленных по долговым обязательствам в период применения УСН.

А вот стоимость остатков сырья и материалов, приобретенных и оплаченных, но не переданных в производство в период применения "упрощенки", Минфин учесть после перехода на общий режим "разрешает" (Письмо от 20.08.2007 N 03-11-04/2/208). Логика здесь, видимо, следующая: и при "упрощенке", и при общем режиме такие расходы учитываются по мере списания сырья и материалов в производство. Если списание произошло уже в период применения общего режима, то такие затраты можно учитывать для целей налогообложения прибыли.

Аналогичный подход применяется и в отношении товаров, приобретенных и оплаченных, но не реализованных в период применения УСН, - затраты на них нужно учитывать в составе расходов после перехода на общий режим по мере реализации (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ) (см. Письмо Минфина России от 15.02.2007 N 03-11-04/2/33).

* * *

Относительно пенсионных взносов и больничных стоит напомнить, что "упрощенцы", применяющие объект "доходы", могут учесть такие затраты в период применения УСН, но не в уменьшение налоговой базы, а в уменьшение самого единого налога.

Согласно п. 3 ст. 346.21 НК РФ они могут уменьшить сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период на сумму пенсионных взносов, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Таким образом, если на момент уплаты налога за 2007 г. начисленные за этот период пенсионные взносы еще не были перечислены или больничные не были фактически выплачены, то уменьшать на них сумму единого налога нельзя. Нельзя учесть эти суммы и в качестве "переходных" расходов при исчислении налога на прибыль. Но, на наш взгляд, после фактической уплаты взносов и больничных налогоплательщик может подать уточненную декларацию по единому налогу, уменьшив сумму налога на эти суммы.

Пример 5. Организация, применявшая УСН с объектом "доходы", в четвертом квартале 2007 г. начислила пенсионные взносы в сумме 5900 руб., но фактически в ПФР их не уплатила.

Предположим, что единый налог за 2007 г. организация платит в январе 2008 г. в сумме 10 000 руб., а пенсионные взносы перечисляет в ПФР в феврале 2008 г. В таком случае уменьшить сумму единого налога на сумму страховых взносов организация не может.

С 1 января 2008 г. организация переходит на общий режим налогообложения.

Сумма пенсионных взносов, начисленных за четвертый квартал 2007 г. и уплаченных в феврале 2008 г., не может быть включена в состав расходов при исчислении налога на прибыль.

После перечисления пенсионных взносов в ПФР организация может подать уточненную декларацию по единому налогу за 2007 г. и учесть взносы при расчете налога. При этом 900 руб. взносов останутся неучтенными, поскольку сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50% (5900 - 5000(10 000 x 0,5)).

Учет основных средств и нематериальных активов
(при применении УСН с объектом налогообложения
"доходы минус расходы")

Примечание. В налоговом учете на дату перехода на общий режим нужно отразить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией) которых не полностью перенесены на расходы за период применения УСН.

Остаточная стоимость ОС (НМА) определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих ОС (НМА), определенной на момент перехода на УСН, на сумму произведенных за период применения УСН расходов, определенных в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ (п. 3 ст. 346.25 НК РФ).

Пример 6. Организация перешла с общего режима на УСН с 1 января 2005 г. (объект налогообложения "доходы минус расходы"). На момент перехода у организации имелось приобретенное, оплаченное и введенное в эксплуатацию основное средство со сроком полезного использования 20 лет.

Его остаточная стоимость на дату перехода составляла 240 000 руб.

В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых превышает 15 лет, может учитываться для целей исчисления единого налога в течение 10 лет применения УСН. То есть каждый год применения УСН налогоплательщик мог включать в состав расходов по 24 000 руб. (240 000 : 10).

В результате в течение 2005 - 2007 гг. в расходах при исчислении единого налога было учтено 72 000 руб. (24 000 x 3).

С 1 января 2008 г. организация возвращается к общему режиму налогообложения с использованием метода начисления при налогообложении прибыли. В налоговом учете на дату перехода должна быть отражена остаточная стоимость данного ОС в сумме 168 000 руб. (240 000 - 72 000).

Расходы на ОС (НМА), приобретенные (созданные) в период применения "упрощенки", учитываются в составе расходов в налоговом периоде их приобретения (создания) с момента ввода ОС в эксплуатацию (принятия объекта НМА на бухгалтер) равными долями за отчетные периоды (пп. 1 и 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ). Таким образом, при переходе на общий режим расходы на приобретение таких ОС (НМА) уже должны быть полностью учтены при исчислении единого налога, за исключением ситуации, когда оплата за них произведена уже после перехода на общий режим.

Обратите внимание! Закон N 85-ФЗ внес изменения в п. 3 ст. 346.25 НК РФ. Новая редакция этого пункта, действующая с 1 января 2008 г., звучит следующим образом: в налоговом учете на дату перехода на общий режим нужно отразить остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) которых не перенесены (не полностью перенесены) на расходы за период применения УСН. Она определяется путем уменьшения стоимости (остаточной стоимости, определенной на момент перехода на УСН) этих ОС и НМА, на сумму расходов, определяемую за период применения УСН в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

Таким образом, новая редакция п. 3 ст. 346.25 НК РФ позволяет налогоплательщику учитывать при налогообложении прибыли, в том числе, стоимость тех ОС (НМА), которые были приобретены в период применения УСН, но оплачены уже после перехода.

Кроме того, поправки связаны с тем, что Закон N 85-ФЗ разрешил "упрощенцам" учитывать в составе расходов затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств. Эти расходы учитываются течение налогового периода (равными долями по отчетным периодам) с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию после окончания и оплаты соответствующих работ.

По мнению Минфина России (см. Письмо от 20.08.2007 N 03-11-04/2/205), в случае необходимости госрегистрации прав на достроенный (модернизированный, переустроенный и т.п.) объект ОС необходимым условием признания расходов на его достройку (дооборудование и т.п.) является подача документов на госрегистрацию прав.

Данные поправки вступают в силу с 1 января 2008 г., но распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. (ст. 3 Закона N 85-ФЗ). То есть по итогам налогового периода 2007 г. налогоплательщик может учесть такие расходы (при выполнении всех вышеперечисленных условий).

Если работы по улучшению ОС выполнены и оплачены в период применения УСН, то их стоимость к моменту перехода на общий режим в полном объеме уже должна быть учтена в расходах при исчислении единого налога. Соответственно, в расчете остаточной стоимости объекта ОС эти расходы участвовать не должны.

Пример 7. Предположим, что в условиях примера 6 организация произвела в 2007 г. реконструкцию основного средства. Стоимость работ составила 54 000 руб.

После реконструкции основное средство было вновь введено в эксплуатацию в сентябре 2007 г. Работы полностью оплачены также в сентябре. Таким образом, в сентябре у налогоплательщика выполнены все условия для учета затрат на реконструкцию в составе расходов при исчислении единого налога. Однако Закон N 85-ФЗ к этому моменту еще не вступил в силу, поэтому учесть эти расходы по итогам 9 месяцев 2007 г. нельзя.

Организация может учесть всю сумму расходов (54 000 руб.) только после 1 января 2008 г. при исчислении суммы единого налога за 2007 г.

Остаточная стоимость данного основного средства, рассчитываемая для целей перехода на общий режим налогообложения с 1 января 2008 г., будет такой же, как и в предыдущем примере, - 168 000 руб. (240 000 - 24 000 x 3).

Если реконструкция пришлось на переходный период (т.е. затраты произведены в период применения УСН, а оплачены уже после перехода), то учитываться она будет уже по правилам гл. 25 НК РФ о налогообложении прибыли.

Пример 8. Изменим условия примера 7, предположив, что работы по реконструкции основного средства оплачиваются в январе 2008 г., т.е. уже после того, как организация переходит на общий режим налогообложения.

В таком случае в период "упрощенки" эти затраты учесть нельзя - не выполнено условие о фактической оплате расходов.

По правилам налогообложения прибыли расходы на реконструкцию ОС изменяют его первоначальную стоимость и списываются путем начисления амортизации (п. 2 ст. 257 НК РФ). В данном случае, на наш взгляд, расходы по реконструкции увеличивают остаточную стоимость основного средства, определяемую на дату перехода на общий режим: 168 000 руб. + 54 000 руб. = 222 000 руб.

Учет основных средств и нематериальных активов
(применение УСН с объектом налогообложения "доходы")

Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы", не учитывают расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов при исчислении единого налога. Однако если они перешли на УСН с другого режима налогообложения, то у них могут быть такие объекты, "недоамортизированные" на момент перехода на "упрощенку".

Вопрос о порядке их учета при возврате к общему режиму в НК РФ не урегулирован в принципе. На наш взгляд, если при возврате к общему режиму они продолжают начисление амортизации, то это не будет противоречить налоговому законодательству.

Для этого налогоплательщикам нужно отразить в налоговом учете на дату перехода на общий режим остаточную стоимость таких ОС в размере их остаточной стоимости на дату перехода на УСН. Аналогичное мнение высказывает Минфин России в Письмах от 10.10.2006 N 03-11-02/217 и от 13.11.2007 N 03-11-02/266.

* * *

Как быть с основными средствами, приобретенными в период применения "упрощенки"?

На наш взгляд, учет расходов на их приобретение после перехода на общий режим является неправомерным. Ведь режим "доходы" не предполагает возможности учета никаких расходов, а их приобретение относится к периоду применения УСН с этим объектом (для сравнения: налогоплательщики с объектом "доходы минус расходы" учли бы расходы на приобретение таких ОС в период применения "упрощенки" и на общий режим переносить было бы нечего).

Этот подход нашел свое отражение в Письме Минфина России от 13.11.2007 N 03-11-02/266.

Отметим, что ранее Минфин России высказывал иную точку зрения (см. Письма от 10.10.2006 N 03-11-02/217 и от 16.04.2007 N 03-11-04/2/104).

Поскольку "упрощенцы" в любом случае ведут бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов, в Минфине считали возможным при переходе на общий режим определять в целях применения гл. 25 НК РФ остаточную стоимость этих ОС (НМА) в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Однако еще раз повторим: на наш взгляд, в соответствии с НК РФ при переходе на общий режим расходы на основные средства (нематериальные активы), приобретенные в период применения УСН с объектом "доходы", учесть в расходах нельзя. Поэтому использовать приведенные разъяснения Минфина России на практике опасно, тем более что в более позднем Письме высказан уже иной подход, подтверждающий правомерность нашей позиции.

Учет убытков

По правилу п. 7 ст. 346.18 НК РФ убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на УСН.

Однако если убыток получен уже при применении УСН, то налогоплательщик, применяющий "упрощенку" с объектом налогообложения "доходы минус расходы", имеет возможность учесть этот убыток в следующем налоговом периоде (календарном году). Под убытком при этом понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со ст. 346.16 НК РФ, над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

"Упрощенцы", применяющие объект налогообложения "доходы", убытки учитывать не вправе.

Порядок учета убытка при УСН следующий.

Убыток, полученный в предыдущем налоговом периоде, может уменьшить налоговую базу по единому налогу не более чем на 30%. Оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Пример 9. Организация, применявшая общий режим налогообложения, с 1 января 2004 г. перешла на "упрощенку" с объектом налогообложения "доходы минус расходы".

На момент перехода у организации имелся неучтенный убыток в сумме 2 500 000 руб., полученный по итогам 2003 г. При применении УСН он не учитывается.

По итогам 2005 г. организация получила убыток в сумме 350 000 руб. Она вправе уменьшать налоговую базу по единому налогу на сумму этого убытка в последующие налоговые периоды вплоть до 2015 г. включительно (ежегодно в пределах 30% налоговой базы).

Налоговая база по единому налогу за 2006 г. - 1 000 000 руб. Организация при расчете единого налога за 2006 г. вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка 2005 г. в размере 300 000 руб. (1 000 000 x 30%). непогашенный убыток в сумме 50 000 руб. переносится на следующие налоговые периоды.

Для правомерного учета убытков при исчислении налога "упрощенец" обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Если налогоплательщик вернется к общему режиму, то он не сможет учесть сумму убытка, полученного в период применения УСН, при исчислении налога на прибыль (п. 7 ст. 346.18 НК РФ). В то же время у него появится возможность "доучесть" тот убыток, который остался не учтенным на общем режиме на дату перехода на УСН, при условии, что сохранились документы, его подтверждающие. Такое мнение высказал Минфин России в Письме от 05.10.2006 N 03-03-02/234.

Порядок учета убытков прошлых лет в целях исчисления налога на прибыль закреплен в ст. 283 НК РФ. Перенос убытка производится не более чем на 10 лет. При этом, в отличие от УСН, на общем режиме размер переносимого убытка ничем не ограничен (на его погашение можно пустить до 100% полученной прибыли).

Пример 9 (продолжение). Предположим, что организация с 1 января 2007 г. вернулась к общему режиму налогообложения.

Учесть при налогообложении прибыли убыток в размере 50 000 руб., полученный при применении УСН, она не может.

Зато убыток, полученный в 2003 г. (в сумме 2 500 000 руб.), можно учитывать в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в период с 2007 по 2013 г. включительно, с соблюдением ограничений, установленных п. 1 ст. 283 НК РФ.

Обратите внимание! Изложенные выше правила учета убытков справедливы для всех налогоплательщиков, независимо от того, какую "упрощенку" они применяли до перехода на общий режим ("доходы" или "доходы минус расходы").

Налоговый учет при переходе организации на уплату налога на прибыль кассовым методом (предпринимателя на уплату НДФЛ)

Учет доходов и расходов

Правила перехода с УСН на общий режим подробно расписаны только для перехода с "упрощенки" на уплату налога на прибыль методом начисления. Считается, что при переходе от "упрощенки" к кассовому методу исчисления налога на прибыль никаких проблем с учетом доходов и расходов возникать не должно.

Ведь как при "упрощенке", так и при кассовом методе (для налога на прибыль) доходы и расходы учитываются только после их фактической оплаты.

Соответственно, если на момент перехода на общий режим у налогоплательщика есть обязательства по оплате перед контрагентами, не учтенные для целей исчисления единого налога, то для исчисления налога на прибыль их можно будет учесть только по факту исполнения.

Если же должны налогоплательщику - за поставленные в период применения УСН товары (работы, услуги), то погашение этой задолженности будет учтено для целей налогообложения прибыли только по факту поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, либо по факту погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ).

То есть никаких особых действий "упрощенцу" при переходе с УСН на общий режим с использованием кассового метода выполнять не нужно.

На практике проблемы все же возникают. Они связаны с учетом так называемых переходных расходов, которые были осуществлены в период применения УСН, а оплачены уже после перехода на общий режим. В период применения УСН их нельзя учесть в расходах по причине неоплаты. Казалось бы, кассовый метод позволяет учесть такие расходы в целях налогообложения прибыли в том периоде, когда они будут оплачены. Однако налоговики на практике возражают против уменьшения налогооблагаемой прибыли на суммы таких расходов, обосновывая свою позицию тем, что они относятся к иному периоду, когда применялся иной налоговый режим.

Пример 10. Организация, находящаяся на "упрощенке" (объект налогообложения "доходы минус расходы"), начислила в декабре 2007 г. пенсионные взносы за декабрь, но перечислила их в ПФР только в марте 2008 г. При расчете единого налога за 2007 г. сумма пенсионных взносов за декабрь не включается в состав расходов, уменьшающих налоговую базу.

С 1 января 2008 г. организация переходит на общий режим налогообложения с применением кассового метода при исчислении налога на прибыль.

В рассмотренной в примере ситуации, на наш взгляд, у организации есть все основания включить уплаченные в марте 2008 г. пенсионные взносы в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли. Тот факт, что расходы относятся к иному периоду, никакого значения в данном случае не имеет. Ведь кассовый метод в общем случае не предъявляет никаких дополнительных требований для признания расходов помимо собственно оплаты. Расход оплачен - значит, он может быть учтен в целях налогообложения, независимо от того, к какому периоду он относится. Поэтому взносы в ПФР, уплаченные в 2008 г., должны быть учтены в составе расходов при исчислении налога на прибыль за 2008 г., независимо от того, за какой период они начислены.

Более сложной представляется ситуация с учетом "переходных" расходов при переходе на общий режим с "упрощенки" с объектом налогообложения "доходы".

С одной стороны, если расход относится к периоду применения УСН, то его нельзя учесть в целях налогообложения, поскольку в этом периоде налогоплательщик применял вариант "упрощенки", не предполагающий учет каких бы то ни было расходов вообще.

С другой стороны, если расход оплачен в период применения общего режима, то кассовый метод исчисления налога на прибыль позволяет учесть его в периоде уплаты без каких-либо дополнительных ограничений (за исключением тех, которые явно установлены в ст. 273 НК РФ).

Однако, очевидно, что риск спора с налоговым органом в этом случае велик.

Учитывая изложенные выше проблемы, можно посоветовать лишь одно: готовясь к переходу на общий режим, налогоплательщику следует до перехода оплатить все расходы, относящиеся к периоду применения УСН. Тогда никаких проблем с учетом "переходных" расходов точно не будет.

Отметим, что все изложенные выше проблемы в равной мере относятся и к предпринимателям, переходящим с "упрощенки" на общий режим, при котором все доходы и расходы от предпринимательской деятельности облагаются НДФЛ.

Учет основных средств и нематериальных активов

Порядок учета основных средств и нематериальных активов при переходе с "упрощенки" на общий режим сформулирован для всех организаций независимо от того, какой метод для исчисления налога на прибыль они собираются применять (кассовый или начисления).

Поэтому все, что сказано выше относительно порядка учета основных средств и нематериальных активов при переходе от упрощенной системы к общему режиму с использованием метода начисления <1>, можно применять также и при переходе на кассовый метод.

<1> См. с. 190.

Следует лишь помнить, что кассовый метод допускает амортизацию только оплаченного и введенного в эксплуатацию имущества (пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ). Поэтому, если основное средство (нематериальный актив) было приобретено в "переходный" период, до момента оплаты начислять амортизацию по нему нельзя.

Исчисление и уплата НДС при возврате на общий режим

Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость при переходе от УСН к общему режиму создает налогоплательщику, наверное, наибольшее количество проблем по сравнению с другими налогами.

При применении общего режима налогоплательщик обязан при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав предъявить к оплате покупателю дополнительно к цене реализации соответствующую сумму НДС и выставить счет-фактуру не позднее пяти календарных дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав (п. п. 1 и 3 ст. 168 НК РФ).

Предъявленные покупателям суммы НДС подлежат уплате в бюджет.

Одновременно налогоплательщик сам при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав также уплачивает поставщикам суммы НДС в составе предъявленной ему цены (его называют "входным" НДС). Глава 21 НК РФ позволяет уменьшить общую сумму НДС, исчисленную к уплате в бюджет, на суммы "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) (вычет "входного" НДС).

Для правомерного вычета "входного" НДС требуются счета-фактуры, выставленные продавцами, а также документы, подтверждающие принятие приобретенных товаров (работ, услуг) к учету. Кроме того, нужно помнить, что "входной" НДС предъявляется к вычету, только если товары (работы, услуги) приобретены для использования в деятельности, облагаемой НДС. В остальных случаях он учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

При применении "упрощенки" организации и предприниматели реализуют товары (работы, услуги, имущественные права) по ценам без НДС и, соответственно, не выставляют своим покупателям счета-фактуры. Их "отношения" с НДС ограничиваются уплатой данного налога поставщикам приобретаемых товаров (работ, услуг) (если, конечно, поставщики являются плательщиками НДС). При этом права на вычет "входного" НДС у "упрощенцев", естественно, нет. "Упрощенцы", применяющие объект налогообложения "доходы минус расходы", вправе учесть суммы "входного" НДС по оплаченным и приобретенным товарам (работам, услугам) в составе расходов при исчислении единого налога (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Причем учет "входного" НДС в составе расходов возможен только в том случае, если соответствующие товары (работы, услуги) разрешены к учету в составе расходов перечнем, установленным п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Исчисление НДС со стоимости реализуемых товаров (работ, услуг)

При совершении операций, облагаемых НДС, после перехода на общий режим, бывший "упрощенец" начинает в общем порядке выполнять вышеизложенные обязанности плательщика НДС. А как быть, если такие операции пришлись на "переходный" период?

Возможны два "переходных" варианта:

- 1) аванс получен до перехода, реализация произведена после;
- 2) реализация произведена до перехода, оплата поступила после.

Рассмотрим оба этих варианта.

Вариант 1 - аванс до перехода, реализация после.

Предоплата за товар (работу, услугу), полученная "упрощенцем", не содержит в себе НДС. Однако реализация (отгрузка) происходит уже после перехода на общий режим, когда на налогоплательщика в полном объеме распространяются нормы гл. 21 НК РФ.

Согласно ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) являются объектом обложения НДС. Следовательно, при реализации (отгрузке) товаров (работ, услуг) покупателям возникает объект обложения НДС. Соответственно, налогоплательщик обязан:

- предъявить покупателю товаров (работ, услуг) НДС в составе цены реализуемых товаров (работ, услуг);
- выставить покупателю счет-фактуру не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), в котором указывается соответствующая сумма НДС.

Пример 11. Организация в 2007 г. применяет УСН, а с 1 января 2008 г. переходит на общий режим.

В ноябре 2007 г. организация получила предоплату в сумме 50 000 руб. за услуги по размещению рекламы. Сами услуги оказаны клиенту в январе 2008 г. (акт подписан 25 января 2008 г.).

Эта операция является объектом обложения НДС, поэтому организация обязана выставить клиенту счет-фактуру на стоимость оказанных услуг с выделением суммы НДС по ставке 18% и начислить эту сумму НДС к уплате в бюджет.

В ситуации, рассмотренной в примере 11, проблема заключается в том, что стоимость услуги рассчитывалась без НДС и, соответственно, полученный в 2007 г. аванс НДС в себя не включает. Возникает резонный вопрос: за счет каких средств должен "упрощенец" платить НДС, выставленный покупателю в 2008 г. при оказании услуги? Налоговый кодекс этот вопрос не регулирует. На наш взгляд, у налогоплательщика есть несколько вариантов:

1) можно внести изменения в договор и увеличить цену услуги на сумму НДС (18%). В таком случае в условиях примера 11 цена услуги составит 59 000 руб. (включая НДС 9000 руб.). Для изменения цены необходимо согласие клиента, который может и не пойти на такие условия, поскольку, по сути, речь идет об увеличении стоимости услуги, которую ему придется доплатить;

2) можно внести изменения в договор и изменить стоимость услуги таким образом, чтобы она включала в себя сумму НДС (без изменения итоговой стоимости). В таком случае цена услуги без НДС составит 42 372,88 руб., сумма НДС по этой услуге - 7627,12 руб. Итоговая стоимость услуги не изменится и составит, как и раньше, 50 000 руб. (42 372,88 + 7627,12). Для внесения таких изменений в договор также нужно согласие клиента. В одностороннем порядке изменить цену договора нельзя;

3) если клиент категорически откажется что-либо менять, то придется либо расторгать договор и возвращать предоплату (если это возможно), либо уплачивать НДС в бюджет из собственных средств. Уплата НДС за счет собственных средств означает, что в момент реализации организации придется начислить НДС проводкой Дебет счета 91 - Кредит счета 68, при этом начисленная по дебету счета 91 сумма НДС (9000 руб.) налоговую базу по налогу на прибыль уменьшать не будет.

Как видим, ни один из предложенных вариантов не является безупречным.

Есть и четвертый путь.

Если "упрощенец" собирается перейти с начала следующего календарного года на общий режим, никто не мешает определять цену по тем товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые предполагаются к реализации после перехода на общий режим налогообложения, уже с учетом НДС.

Так, в условиях примера 11 при заключении договора в ноябре 2007 г. организация может установить цену на рекламные услуги, которые будут оказаны в 2008 г., в размере 59 000 руб. (в т.ч. НДС - 9000 руб.). Аванс в сумме 59 000 руб. поступает на счет организации в 2007 г., т.е. в период применения УСН. Поэтому с суммы поступившего аванса НДС в бюджет уплачивать не придется. В момент реализации услуги (в январе 2008 г.) НДС в сумме 9000 руб. будет начислен к уплате в бюджет за счет средств покупателя (Дебет счета 90 - Кредит счета 68). При этом НДС с аванса к вычету не ставится, поскольку в момент получения аванса НДС в бюджет не уплачивался.

Однако в этом случае возникает другая проблема. Поскольку аванс получен в период применения УСН, налоговые органы будут настаивать на включении всей полученной суммы (включая НДС) в состав доходов, облагаемых единым налогом при УСН <1>.

<1> Подробнее об этом см. с. 19.

Вариант 2 - реализация до перехода, оплата после.

В этом случае объект обложения НДС не возникает, поскольку операция по реализации произошла в период применения УСН. Аналогичное мнение и у финансового ведомства (см. Письмо Минфина России от 23.10.2006 N 03-11-05/237).

Пример 12. Предприниматель, применяющий упрощенную систему, в ноябре 2007 г. оказал услуги на сумму 35 000 руб. (без НДС).

С 1 января 2008 г. предприниматель переходит на общий режим налогообложения.

Оплата за услуги в сумме 35 000 руб. поступает на счет предпринимателя в январе 2008 г. Полученная в январе оплата не включается в налоговую базу по НДС.

Применение налоговых вычетов по НДС

Как мы уже говорили выше, "упрощенцы", применяющие объект налогообложения "доходы минус расходы", вправе учесть в составе расходов при исчислении единого налога суммы НДС по товарам (работам, услугам), которые разрешены к учету перечнем п. 1 ст. 346.16 НК РФ (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Для учета "входного" НДС в составе расходов при УСН должны быть выполнены два условия: соответствующие товары (работы, услуги) должны быть оплачены и включены в состав расходов при УСН. Если какое-то из этих условий до перехода на общий режим не выполнено (не произведена оплата либо товары (работы, услуги) не учтены в составе расходов), то НДС в расходах при УСН не учитывается.

Что делать с этими суммами "входного" НДС после перехода на общий режим?

С 1 января 2008 г. в ст. 346.25 НК РФ появился новый п. 6 (изменения внесены Законом N 85-ФЗ), согласно которому суммы НДС, предъявленные "упрощенцу" при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении УСН, принимаются к вычету при переходе на общий режим в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ для плательщиков НДС.

Напомним, что в соответствии с правилами гл. 21 НК РФ для правомерного предъявления сумм НДС к вычету необходимо выполнение следующих условий: наличие счета-фактуры, принятие соответствующих товаров (работ, услуг) к учету, а также использование этих товаров (работ, услуг) в деятельности, облагаемой НДС.

Пример 13. Организация с 1 января 2008 г. переходит с УСН (объект налогообложения "доходы минус расходы") на общий режим налогообложения.

В декабре 2007 г. организация приобрела товары на сумму 472 000 руб. (включая НДС - 72 000 руб.). Половину суммы (236 000 руб., включая НДС - 36 000 руб.) организация оплатила в декабре, вторую половину - в феврале 2008 г.

В 2007 г. товары реализованы не были. Реализация производится уже в 2008 г. и, следовательно, облагается НДС.

НДС по приобретенным товарам включается в расходы при УСН только по мере реализации этих товаров. Поэтому в данном случае сумма "входного" НДС в расходах при исчислении единого налога за 2007 г. не учтена. Поскольку реализация товаров будет облагаться НДС, в январе 2008 г.

(сразу после перехода на общий режим) при наличии счета-фактуры поставщика организация вправе предъявить НДС в сумме 72 000 руб. к вычету.

Если же товары (работы, услуги) не используются в деятельности, облагаемой НДС, то сумма НДС по ним (не учтенная в составе расходов при исчислении единого налога) не может быть предъявлена к вычету. Она включается в стоимость товара (работы, услуги) и учитывается в расходах по правилам гл. 25 НК РФ (Письмо Минфина России от 16.04.2007 N 03-11-04/2/104).

Пример 14. Предположим, что в условиях примера 13 часть товаров на сумму 350 000 руб. (включая НДС 53 389,83 руб.) была реализована до перехода на общий режим.

В расходы при УСН включается только оплаченная часть товаров - 200 000 руб. и оплаченный НДС - 36 000 руб. Таким образом, на момент перехода на общий режим остались неучтенными расходы в виде неоплаченной стоимости реализованных товаров (без НДС) в размере 96 610,17 руб. и относящегося к ним неоплаченного НДС в размере 17 389,83 руб.

Поскольку реализация этой части товаров осуществлялась в период "упрощенки", то она не облагалась НДС. Поэтому после перехода на общий режим неучтенный НДС в названной сумме нельзя поставить к вычету. Эта сумма в составе стоимости товаров учитывается в расходах для целей налогообложения прибыли в январе 2008 г. (пп. 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ). То есть в состав расходов в январе включается и стоимость товаров (96 610,17 руб.), и относящийся к ним НДС (17 389,83 руб.).

Стоимость нереализованных к моменту перехода на общий режим товаров (без НДС) в размере 103 389,83 руб. включается в состав расходов при исчислении налога на прибыль в том периоде, когда они фактически будут реализованы. Сумма НДС, относящегося к этой части товаров, в размере 18 610,17 руб. при наличии счета-фактуры поставщика предъявляется к вычету в январе 2008 г.

Аналогичным образом, на наш взгляд, следует учитывать после перехода и НДС (неучтенный при исчислении единого налога) по сырью и материалам, приобретенным при применении "упрощенки". Если сырье и материалы были списаны в производство до перехода, то НДС по ним учитывается в составе расходов, уменьшающих прибыль для целей налогообложения; если после - то может быть предъявлен к вычету.

Отметим также, что правило п. 6 ст. 346.25 НК РФ работает и в том случае, если оплата за товары (работы, услуги) произведена в период применения УСН, а товары (работы, услуги) фактически получены после перехода на общий режим. Ведь и в этом случае "упрощенец" не мог учесть в расходах при исчислении единого налога уплаченные суммы НДС.

А есть ли какие-то особенности учета НДС при переходе на общий режим "упрощенца", применявшего объект "доходы"?

В плане получения вычетов - нет.

Ведь основным условием предъявления суммы "входного" НДС к вычету согласно гл. 21 НК РФ является использование соответствующих товаров (работ, услуг) в деятельности, облагаемой НДС. То есть вычет возможен в части только тех сумм НДС, которые относятся к товарам (работам, услугам), используемым налогоплательщиком уже после перехода на общий режим.

Если же товары (работы, услуги) были использованы до перехода на УСН (т.е. в деятельности, не облагаемой НДС), то "входной" НДС, к ним относящийся, к вычету предъявить нельзя. В расходы в целях исчисления налога на прибыль в этом случае его включить тоже не получится (см. с. 187).

Учет НДС по основным средствам (нематериальным активам)

Хотя "входной" НДС включен в перечень расходов при УСН отдельным пунктом, большинство "упрощенцев", применяющих объект налогообложения "доходы минус расходы", "входной" НДС, уплаченный в составе цены при приобретении основных средств (нематериальных активов), учитывают в их стоимости.

Основанием для этого является пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ, который предписывает лицам, не являющимся плательщиками НДС, учитывать предъявленные им при приобретении основных средств и нематериальных активов суммы налога в их стоимости.

Этой позиции придерживается и Минфин России, приводя в качестве аргумента п. 8 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", который обязывает в целях бухучета включать в первоначальную стоимость основных средств невозмещаемые налоги. Так как НДС возместить нельзя, его нужно учитывать в стоимости имущества (см. Письма Минфина России от 04.10.2005 N 03-11-04/2/94, от 04.11.2004 N 03-03-02-04/1/44).

Если "упрощенец" руководствовался этой позицией, то при наличии неучтенных расходов на ОС (НМА) (например, в ситуации, когда ОС, приобретенное в период применения УСН, до

перехода на общий режим не было оплачено, либо было оплачено только частично) при переходе на общий режим остаточная стоимость таких ОС (НМА) определяется по общим правилам (с учетом НДС) <1>.

<1> Подробнее об учете остаточной стоимости ОС (НМА) при переходе на общий режим см. с. 190.

"Вытащить" НДС из стоимости основного средства и предъявить его к вычету нельзя. Такова позиция налоговых органов, которые ссылаются на п. 1 ст. 172 НК РФ, в котором сказано, что вычеты НДС по приобретенным основным средствам производятся в полном объеме после принятия на учет этих основных средств (см., например, Письмо ФНС России от 24.11.2005 N ММ-6-03/988@).

Отметим, что вопрос о порядке учета НДС по основным средствам (нематериальным активам) при применении УСН является спорным.

Правила, установленные пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ, обязательны только для лиц, не являющихся плательщиками НДС по основаниям, установленным гл. 21 НК РФ. А "упрощенцев" освобождает от НДС гл. 26.2 НК РФ и они должны действовать в соответствии с ее положениями.

Кроме того, ст. 38 НК РФ признает товаром любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. Следовательно, основные средства - это тоже товар в целях налогообложения. Соответственно, "входной" НДС по ним должен учитываться по правилам, установленным для учета НДС по товарам, если иное не установлено НК РФ (а в гл. 26.2 НК РФ нет специальных правил в отношении НДС по основным средствам и нематериальным активам).

А что касается правил бухучета, то в данном случае они не должны применяться. Речь идет о налоговом учете. А он регулируется правилами НК РФ.

Если учитывать НДС отдельно (в качестве отдельного вида расходов на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), а не в составе стоимости ОС (НМА), то тогда при переходе на общий режим у налогоплательщика появляется возможность поставить к вычету ту часть НДС, которая не была включена в расходы при УСН (например, по причине неоплаты), руководствуясь переходными правилами, закрепленными в п. 6 ст. 346.25 НК РФ.

Однако такие действия, без сомнения, приведут к спору с налоговым органом.

* * *

Отдельно следует сказать об основных средствах (нематериальных активах), приобретенных до перехода на УСН.

Глава 21 НК РФ обязывает налогоплательщиков, переходящих с общего режима на УСН, восстанавливать "входной" НДС, ранее предъявленный к вычету, в части, относящейся на остаточную стоимость основных средств (нематериальных активов) на дату перехода на УСН <1>.

<1> Подробнее о восстановлении НДС при переходе на УСН см. с. 127.

Отметим, что требование о восстановлении НДС при переходе на УСН появилось в НК РФ (в п. 3 ст. 170 НК РФ) только в 2006 г. Согласно п. 3 ст. 170 НК РФ восстановление НДС осуществляется в последнем налоговом периоде перед переходом на УСН. Восстановленный налог включается в состав прочих расходов (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ), уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Таким образом, согласно ныне действующим правилам, восстановленный НДС в стоимость основных средств (нематериальных активов) при переходе на УСН не включается. Поэтому при обратном переходе от УСН к общему режиму вопрос о возможности заново заявить этот НДС к вычету даже не встает (он уже полностью учтен в расходах по налогу на прибыль перед переходом на УСН).

Но этот вопрос встает перед "упрощенцами", которые переходили на УСН в более ранние годы.

Дело в том, что до 2006 г. норм, обязывающих восстанавливать НДС при переходе на УСН, в НК РФ не было, что, впрочем, не останавливало налогоплательщиков, которые всегда (все годы) настаивали на необходимости восстановления НДС. При этом налогоплательщикам не разрешали учитывать восстановленные суммы НДС в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли.

В этой связи Минфин России в Письме от 26.04.2004 N 04-03-11/62 высказал мнение о том, что после перехода на общий режим налогоплательщик может поставить ранее восстановленный НДС к вычету в части остаточной стоимости на момент перехода при условии, что основное средство (нематериальный актив) будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС.

Однако налоговая служба в Письме от 24.11.2005 N ММ-6-03/988@ высказала прямо противоположную точку зрения, сославшись при этом на Письмо Минфина России от 08.11.2005 N 03-04-15/87, которое, правда, для всеобщего ознакомления опубликовано не было.

Таким образом, вопрос о возможности предъявления к вычету сумм НДС, восстановленных при переходе на УСН и не включенных в расходы по налогу на прибыль, остается спорным. Возможность вычета, скорее всего, придется отстаивать в судебном порядке.

Глава 8. ПЕРЕХОД С УСН НА ДРУГИЕ СПЕЦРЕЖИМЫ

Правила перехода

Нормы гл. 26.2 НК РФ разрешают "упрощенцу" перейти на применение любого иного режима налогообложения. Следовательно, он может сменить УСН не только на общий режим, но и на ЕСХН или на ЕНВД.

Добровольный переход от "упрощенки" к иному, чем общий, режиму налогообложения происходит в том же порядке, что и к общему режиму <1>.

<1> См. с. 177.

Примечание. Принудительно переход (т.е. переход в случае нарушения правил применения УСН) может быть осуществлен только на общий режим.

Таким образом, право выбора режима налогообложения есть только у тех "упрощенцев", которые добровольно решили уйти с этого налогового режима. Если же уход с "упрощенки" происходит в середине года по причине нарушения правил, установленных гл. 26.2 НК РФ, то вариант у налогоплательщика только один - возврат к общему режиму с уплатой всех налогов в общеустановленном порядке.

Переход от УСН к ЕНВД

Режим уплаты ЕНВД является обязательным при осуществлении определенных видов деятельности (при условии, что ЕНВД введен соответствующим нормативным актом в месте деятельности налогоплательщика).

Кроме того, режим ЕНВД применяется только в отношении отдельных видов деятельности, а не в отношении всей деятельности организации или предпринимателя в целом.

Поэтому полностью "сменить" УСН на ЕНВД налогоплательщик может только в том случае, если вся осуществляемая им деятельность вдруг подпадет под ЕНВД (в силу введения в действие соответствующего нормативного акта) либо если он прекратит осуществлять прежние виды деятельности и начнет осуществлять новые, подпадающие под ЕНВД.

Во всех остальных случаях речь может идти исключительно о совмещении двух налоговых режимов (ЕНВД и УСН или ЕНВД и общего режима). Поэтому формально говорить о переходе с УСН на ЕНВД в принципе не корректно.

Если налогоплательщик по какому-то из своих видов деятельности подпадает по ЕНВД, ему совсем не обязательно отказываться от применения УСН. Он может платить "вмененный" налог по тому виду деятельности, который подпадает под ЕНВД, и продолжать применять "упрощенку" по остальным видам деятельности.

Даже если все виды деятельности налогоплательщика подпадут под ЕНВД, никто не обязывает его направлять в налоговый орган уведомление об отказе от применения "упрощенки". Можно остаться на УСН, чтобы в случае осуществления каких-то иных операций облагать их налогами в рамках УСН. При отсутствии таких иных операций нужно будет просто подавать "нулевые" декларации по единому налогу при УСН.

Пример 1. Предприниматель в 2005 г. выполнял строительные работы и применял УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". В декабре 2005 г. он приобрел два павильона и стал осуществлять розничную торговлю, которая в данной местности облагается ЕНВД. Строительными работами он больше не занимался.

В результате, начиная с 2006 г. он платил только "вмененный" налог и подавал "нулевые" декларации по единому налогу в рамках УСН.

В сентябре 2007 г. предприниматель продал один из павильонов. Поскольку операции по продаже недвижимого имущества ЕНВД не облагаются, продажа павильона облагается единым налогом в рамках упрощенной системы налогообложения.

Если же налогоплательщик откажется от "упрощенки", тогда при совершении любой операции, которая не подпадает под ЕНВД, ему придется платить все налоги общего режима

(НДС, налог на прибыль и т.д.). И вновь перейти на УСН он сможет в общеустановленном порядке только через год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы (п. 7 ст. 346.13 НК РФ).

Пример 2. Индивидуальный предприниматель в 2006 г. применял УСН. Вид деятельности - розничная торговля через магазин с площадью торгового зала 155 кв. м.

С 1 января 2007 г. он отказался от применения "упрощенки", уведомив об этом в установленном порядке налоговый орган.

В конце декабря 2006 г. предприниматель закрыл магазин на реконструкцию, по окончании которой торговый зал магазина уменьшился до 148 кв. м. В месте деятельности предпринимателя в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазин с площадью торгового зала до 150 кв. м., введен ЕНВД.

Поскольку никакой иной деятельности, кроме розничной торговли, предприниматель не осуществляет, то с 1 января 2007 г. он платит только ЕНВД. Но если он решит, например, продать свой магазин, то данная операция будет облагаться налогами общего режима (НДФЛ, НДС), поскольку продажа недвижимости не относится к видам деятельности, облагаемым ЕНВД.

Переход от УСН к ЕСХН

Применение ЕСХН разрешено не всем, а только сельхозтоваропроизводителям, которые соответствуют требованиям гл. 26.1 НК РФ. Кроме того, для применения ЕСХН необходимо подать соответствующее заявление в налоговый орган в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого планируется переход на ЕСХН (п. 1 ст. 346.3 НК РФ).

То есть теоретически сельхозтоваропроизводитель, соответствующий требованиям гл. 26.1 НК РФ, может сменить "упрощенку" на более близкую ему систему налогообложения в виде уплаты единого сельхозналога (ЕСХН), для чего ему необходимо в общем порядке подать в налоговый орган заявление о переходе на ЕСХН.

Глава 26.2 НК РФ устанавливает для налогоплательщиков, переходящих с УСН на ЕСХН, единственное "переходное" правило. Оно касается учета основных средств и нематериальных активов.

"Упрощенцы", переходящие на ЕСХН, руководствуются общим правилом, закрепленным в п. 3 ст. 346.25 НК РФ, которое позволяет учесть в рамках нового налогового режима ту часть стоимости основных средств и нематериальных активов, приобретенных до перехода на ЕСХН, которая к моменту перехода не была еще учтена в целях налогообложения в рамках УСН.

Это правило является единым для перехода от "упрощенки" к иным налоговым режимам (кроме ЕНВД). Поэтому при переходе на ЕСХН (принимая во внимание тот факт, что при ЕСХН доходы и расходы учитываются кассовым методом) учет основных средств и нематериальных активов ведется по тем же правилам, что и при переходе с УСН на общий режим с уплатой налога на прибыль кассовым методом (см. с. 197).

* * *

Никаких "переходных" правил по учету доходов и расходов для случая перехода с УСН на уплату ЕСХН в НК РФ нет. В принципе, это понятно. Ведь УСН и ЕСХН похожи (оба этих спецрежима основаны на кассовом методе учета доходов и расходов).

Однако и здесь могут возникнуть проблемы.

"Упрощенцу", применявшему объект налогообложения "доходы", следует быть внимательным при учете расходов, понесенных в период применения УСН, а оплаченных после перехода на ЕСХН. Ведь при применении ЕСХН объект налогообложения может быть только один - "доходы минус расходы" (также с учетом расходов по ограниченному перечню).

Поскольку объект налогообложения "доходы" в принципе не предполагает учета расходов, то расходы, относящиеся к периоду применения УСН, но оплаченные после перехода на ЕСХН, учитывать при исчислении ЕСХН нельзя.

Если налогоплательщик применял объект налогообложения "доходы минус расходы" и какие-то расходы оказались "переходными" (т.е. оплата была при УСН, а осуществление при ЕСХН или наоборот), то в большинстве случаев проблем быть не должно - перечни учитываемых расходов для данных спецрежимов в основном совпадают.

Однако совпадение все же не полное. Следующие виды расходов, учет которых разрешен на "упрощенке", отсутствуют в перечне расходов, разрешенных при ЕСХН:

- расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на

использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

- расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии с п. 1 ст. 262 НК РФ;

- расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

- расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

- расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

- расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

Учет таких расходов, понесенных при УСН, а оплаченных при применении ЕСХН, может стать предметом налогового спора.

При этом теоретически некоторые виды расходов можно "подогнать" под разрешенный при ЕСХН перечень - например, расходы на обслуживание ККТ и по вывозу ТБО можно попытаться учесть как материальные.

Однако лучше всего, во избежание споров, все такие расходы оплатить до перехода на ЕСХН.

Кроме того, расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, разрешенные при "упрощенке" уже с 2007 г. (задним числом), при применении ЕСХН можно учитывать только с 2008 г. (согласно Закону N 85-ФЗ). Соответственно, если такие расходы окажутся "переходными" (например, реконструкция проведена в рамках УСН в 2007 г., а оплачена уже после перехода на ЕСХН в 2008 г.), то также могут возникнуть проблемы с их учетом.

И, конечно же, следует помнить, что убытки, полученные налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не учитываются после перехода на иные режимы налогообложения (п. 7 ст. 346.18 НК РФ). Поэтому сумма неучтенного убытка, полученного при применении УСН, при переходе на ЕСХН учтена быть не может.

Глава 9. ПОТЕРЯ ПРАВА НА ПРИМЕНЕНИЕ УСН. ПРИНУДИТЕЛЬНЫЙ ВОЗВРАТ НА ОБЩИЙ РЕЖИМ

Основания утраты права на применение УСН

Порядок "принудительного" возврата с УСН на общий режим налогообложения является исключением из общего правила, которое требует доработать на УСН до конца календарного года и только тогда менять этот режим на иной.

Примечание. Если налогоплательщик нарушит установленные правила применения УСН, то он автоматически становится обязанным перейти на общий режим с начала того квартала, в котором было допущено нарушение (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Какие нарушения являются основанием для принудительного возврата?

Допущенное в течение года несоответствие
любому из требований, установленных
пунктами 3 и 4 ст. 346.12 НК РФ

В пунктах 3 и 4 ст. 346.12 НК РФ закреплены ограничения на применение УСН <1>. Нарушение любого из этих ограничений в период применения УСН влечет за собой потерю права на применение этого специального налогового режима.

<1> Подробно об этих обстоятельствах см. с. 26.

Пример 1. Организация применяет УСН с момента своего создания в 2006 г. В мае 2007 г. она зарегистрировала филиал. Поскольку наличие филиала относится к обстоятельствам, препятствующим применению УСН (пп. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ), то организация обязана перейти на общий режим с начала того квартала, в котором произошло нарушение, т.е. с 1 апреля 2007 г.

Превышение максимально возможного для "упрощенки"
лимита доходов, установленного п. 4 ст. 346.13 НК РФ

Согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ "упрощенец" обязан вернуться к общему режиму в том случае, если по итогам отчетного (налогового) периода его доходы превысили 20 млн руб. Данная величина подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее.

* * *

Коэффициент-дефлятор на 2007 г. равен 1,241 (Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2006 N 360), а на 2006 - 1,132 (Приказ Минэкономразвития России от 03.11.2005 N 284).

Если прямо следовать указаниям Налогового кодекса, то в 2007 г. нужно умножить размер лимита на оба коэффициента. В таком случае предельная сумма доходов, превышение которой влечет необходимость отказа от "упрощенки", составит 28 096 240 руб. (20 млн руб. x 1,132 x 1,241).

Однако на самом деле применять нужно только один коэффициент. Дело в том, что чиновники Минэкономразвития перестарались и уже произвели перемножение за налогоплательщиков. Результатом такого перемножения и явился установленный на 2007 г. коэффициент-дефлятор - 1,241 <1>.

<1> Подробнее об этом см. с. 72.

С таким выводом согласен и Минфин России (см. Письмо от 03.10.2007 N 03-11-05/234). Следовательно, предельный лимит доходов для сохранения права на применение УСН в 2007 г. равен 24 820 000 руб. (20 000 000 руб. x 1,241).

Отметим, что Минэкономразвития России уже успел установить размер коэффициента-дефлятора на 2008 г. - 1,34 (Приказ Минэкономразвития России от 22.10.2007 N 357). Таким образом, в 2008 г. предельный лимит доходов для сохранения права на применение УСН составит 26 800 000 руб. (20 000 000 руб. x 1,34), если депутаты не надумают повысить предельный лимит, установленный Налоговым кодексом.

* * *

Какие доходы принимаются в расчет для сравнения с предельно возможной суммой?
Это доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ и пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Обратите внимание! Доходы в данном случае не уменьшаются на расходы. Даже если "упрощенец" для целей исчисления единого налога выбрал объект налогообложения "доходы минус расходы", то для целей проверки на соответствие ограничению он все равно учитывает только доходы.

Статья 346.15 НК РФ определяет состав доходов, которые "упрощенцы" должны учитывать для целей исчисления единого налога. Она отсылает нас к статьям гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ:

- 1) ст. 249 НК РФ (доходы от реализации);
- 2) ст. 250 НК РФ (внереализационные доходы).

При этом доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ (т.е. те, которые не учитываются при исчислении налога на прибыль), из расчета исключаются.

Как применяется ограничение по размеру доходов, если налогоплательщик совмещает два налоговых режима - УСН и ЕНВД?

Отметим, что ст. 346.15 НК РФ в явном виде не предусматривает возможности исключения доходов, полученных от деятельности, облагаемой вмененным налогом. Пункт 4 ст. 346.12 НК РФ (в редакции изменений, внесенных Законом N 85-ФЗ, вступающих в силу с 1 января 2008 г.) говорит о необходимости исключать из состава доходов доходы, налогообложение которых осуществляется в соответствии с режимом ЕНВД, только при определении размера доходов для целей перехода на "упрощенку".

Однако Минфин России все же считает, что доходы от видов деятельности, подпадающих под ЕНВД, следует исключать из расчета и при определении "потолка" доходов, превышение которого грозит утратой права применять "упрощенку" (см. Письма от 26.01.2007 N 03-11-04/2/18, от 04.09.2007 N 03-11-05/210). Эта позиция обосновывается тем, что НК РФ обязывает налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, облагаемую ЕНВД, - и деятельность, облагаемую в рамках УСН, вести раздельный учет хозяйственных операций, совершаемых в рамках деятельности, переведенной на ЕНВД, и в рамках иных видов деятельности, в отношении которых применяется УСН.

* * *

При определении "потолка" доходов не учитываются доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями ст. ст. 214 и 275 НК РФ.

Эта норма была введена Федеральным законом от 13.03.2006 N 39-ФЗ. Ее появление обусловлено следующей проблемой.

По правилам налогообложения прибыли организация, выплачивающая дивиденды другим организациям и физическим лицам, признается налоговым агентом и обязана удержать налог из выплачиваемых сумм. Однако "упрощенцы" не являются плательщиками налога на прибыль, в силу чего данный налог с них удерживать вроде бы и не нужно.

При этом порядок действий налогового агента в такой ситуации (могут ли они не удерживать налог, что для этого требуется и т.д.) в налоговом законодательстве урегулирован не был. В результате "головная боль" была у всех.

Организация, выплачивающая дивиденды, могла либо удержать налог в общем порядке и потом получить претензии от "упрощенца", либо не удержать, рискуя потом быть оштрафованной налоговиками за неисполнение обязанностей налогового агента.

А "упрощенец" - получатель дивидендов формально был обязан включить суммы полученных дивидендов в состав налогооблагаемых доходов, независимо от того, удержан с них налог налоговым агентом или нет, поскольку норм, позволяющих эти суммы не учитывать в составе доходов, в гл. 26.2 НК РФ не было.

Теперь же (с 2006 г.) этой проблемы нет. "Упрощенцу" важно лишь иметь документ, подтверждающий удержание налоговым агентом суммы налога из выплаченных дивидендов. Если такой документ есть, то суммы дивидендов можно спокойно исключать из налоговой базы по единому налогу. Если нет - дивиденды нужно включить в состав доходов и уплатить с них единый налог.

Обратите внимание! Действующая редакция п. 1 ст. 346.15 НК РФ не обязывает "упрощенцев" действовать в вопросе налогообложения дивидендов по какой-то определенной схеме.

Их действия зависят от действий организации, которая выплачивает дивиденды. Если она в качестве налогового агента удержала налог с суммы дивидендов, выплаченной "упрощенцу", то полученные дивиденды не будут облагаться единым налогом.

Если нет, то сумма полученных дивидендов включается в состав внереализационных доходов (п. 1 ст. 250 НК РФ) и облагается единым налогом по ставке 6 или 15% (в зависимости от применяемого объекта налогообложения). И тогда она должна участвовать в расчете предельной величины дохода.

Таким образом, "упрощенцу" в ряде случаев может быть выгоднее, чтобы налог с дивидендов удерживался у источника выплаты. В этом случае у него снижается риск "вылететь" с "упрощенки" в связи с превышением разрешенного размера доходов.

* * *

При определении величины доходов в расчет нужно включать также суммы, названные в пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ. Это включенные в налоговую базу на дату перехода на УСН суммы денежных средств, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на УСН (правило касается организаций, перешедших на УСН с общего режима налогообложения, исчислявших налог на прибыль методом начисления) <1>.

<1> Правила учета доходов при переходе на УСН рассмотрены на с. 99.

В то же время денежные средства, полученные такими налогоплательщиками после перехода на УСН, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, учитывать при расчете не нужно (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Пример 2. Организация, применявшая общий режим, с 1 января 2007 г. перешла на УСН. При применении общего режима налог на прибыль исчислялся методом начисления.

В первом квартале 2007 г. организация получила выручку от реализации в размере 4,5 млн руб.

В декабре 2006 г. организация получила аванс от покупателя в сумме 500 000 руб., который к моменту перехода на УСН остался не "закрытым" отгрузкой. Эта сумма должна быть включена в состав доходов при УСН в январе 2007 г. (сразу после перехода на УСН). Таким образом, общая сумма доходов по итогам первого квартала составила 5 млн руб.

Предельный лимит доходов для сохранения права на применение УСН в 2007 г. равен 24 820 000 руб. (см. с. 220). Следовательно, по итогам первого квартала организация не утратила право на применение УСН. В апреле 2007 г. организация продала основное средство за 15 млн руб. Деньги были получены от покупателя в полной сумме. Выручка от реализации за второй квартал составила 5 млн руб.

Следовательно, по итогам полугодия 2007 г. организация превысила установленный лимит - сумма полученных ею доходов составила 25 млн руб. (5 млн + 15 млн + 5 млн). Соответственно, с начала второго квартала (с 1 апреля 2007 г.) она должна вернуться на общий режим налогообложения.

Заключение "упрощенцем", применяющим объект налогообложения
"доходы", договора простого товарищества
(договора о совместной деятельности)
или договора доверительного управления имуществом

Согласно п. 3 ст. 346.14 НК РФ налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, должны применять в качестве объекта налогообложения только "доходы минус расходы" <1>.

<1> Отметим, что в отношении договора доверительного управления данное ограничение касается всех его участников - не только учредителя и управляющего, но и выгодоприобретателя, если договор в соответствии со ст. 1012 ГК РФ заключен не в пользу учредителя, а в пользу третьего лица (см. Письмо Минфина России от 22.05.2007 N 03-11-04/2/132).

Это правило появилось в НК РФ с 1 января 2006 г. в связи с изменениями, внесенными Федеральным законом от 21.07.2005 N 101-ФЗ, создав проблемы тем "упрощенцам", которые к этому моменту уже применяли объект налогообложения "доходы", являясь при этом участниками совместной деятельности (доверительного управления имуществом).

Они наивно думали, что появление новых норм позволяет им просто сменить объект налогообложения с "доходов" на "доходы минус расходы", однако Минфин России занял иную позицию, основывающуюся на том, что сменить объект налогообложения можно только по общему правилу, установленному п. 2 ст. 346.14 НК РФ, т.е. только по истечении трех лет применения УСН. Соответственно, от налогоплательщиков, проработавших на "упрощенке" менее трех лет, требовали либо выйти из состава простого товарищества (расторгнуть договор доверительного управления имуществом), либо перейти на общий режим налогообложения.

Причем если "упрощенец" не успел быстро сориентироваться и перейти на общий режим с начала календарного года, то налоговики настаивали на "принудительном" возврате к общему режиму (см. Письмо Минфина России от 01.08.2006 N 03-11-02/169).

При этом сам Налоговый кодекс не содержал такого основания для потери права на применение УСН как участие в вышеуказанных договорах. Таким образом, соответствующие претензии налоговиков не подкреплялись законодательством, что давало налогоплательщикам хорошие шансы оспорить их в суде.

Так, в следующих судебных решениях суды признали право "упрощенца" - участника совместной деятельности сменить объект налогообложения до истечения 3-х лет с начала применения УСН - в силу императивного требования п. 3 ст. 346.14 НК РФ об обязательном применении в этом случае объекта "доходы минус расходы" (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 01.08.2007 N А42-27/2007, Уральского округа от 02.05.2007 N Ф09-3214/07-С3, Центрального округа от 14.09.2007 N А09-1190/07-33). Суды исходили из того, что невозможность изменения объекта налогообложения в течение трех лет с начала применения УСН установлена законом только для тех налогоплательщиков, которые имеют право выбирать объект налогообложения. Причем в последнем деле суд счел правомерным смену объекта даже не с начала календарного года.

С 1 января 2008 г. изложенная выше позиция чиновников получает нормативное подкрепление. С этой даты вступает в силу новая редакция п. 4 ст. 346.13 НК РФ (изменения внесены Законом N 85-ФЗ), которая в числе оснований потери права на применение УСН называет заключение договора о совместной деятельности (доверительного управления имуществом) "упрощенцем", применяющим УСН с объектом "доходы".

Эта норма действует только с 1 января 2008 г. Она распространяется, в том числе, и на тех налогоплательщиков, которые начнут применять "упрощенку" в 2008 г.

Эти изменения, безусловно, указывают на то, что продолжение применения ранее выбранного объекта "доходы" в случае заключения "упрощенцем" договора о совместной деятельности (либо договора доверительного управления имуществом) будет являться законным основанием для "принудительного" возврата на общий режим.

Однако вопрос о возможности смены в этом случае объекта налогообложения до истечения 3-х лет с момента начала применения УСН продолжает оставаться спорным - в силу положительной судебной практики по данному вопросу (см. выше).

Порядок "принудительного" возврата на общий режим

При совершении любого из вышеперечисленных нарушений налогоплательщик утрачивает право на применение упрощенной системы и обязан вернуться к общему режиму с начала того квартала, в котором произошло нарушение (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Например, если нарушение произошло в марте, то возврат осуществляется с начала календарного года (с 1 января), если в сентябре - то с 1 июля и т.д.

При этом суммы налогов, подлежащих уплате при возврате на общий режим налогообложения, должны исчисляться и уплачиваться в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Поскольку переход на общий режим при потере права на применение УСН всегда осуществляется "задним числом", пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором налогоплательщик перешел на общий режим налогообложения, не уплачиваются.

Примечание. Если вы нарушили какое-то условие применения УСН, ждать уведомления или иной реакции налогового органа на нарушение не нужно.

Нужно самостоятельно перейти на общий режим и сообщить в налоговый орган о произошедшем переходе в течение 15 календарных дней по истечении соответствующего отчетного (налогового) периода (п. 5 ст. 346.13 НК РФ). Рекомендуемая форма такого сообщения утверждена Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 <1>.

<1> Образец заполнения сообщения см. на с. 248.

Следует учитывать, что неуведомление налогового органа, в общем-то, ни на что не влияет. Когда бы ни было обнаружено нарушение правил применения "упрощенки", уплаты налогов общего режима от налогоплательщика все равно потребуют с начала того квартала, в котором произошло нарушение. И, как нам представляется, освобождение от уплаты пеней и штрафов распространяется только на один квартал (тот, в котором произошло соответствующее нарушение и возврат к общему режиму). Поэтому, если налогоплательщик опоздает с переходом, за все последующие кварталы пени и штрафы придется платить.

Так, например, ФАС Центрального округа не освободил налогоплательщика от пеней и штрафов даже в квартале нарушения (Постановление от 14.05.2007 N А64-2122/06-13). Он указал, что норма, освобождающая от уплаты штрафов и пеней, рассчитана на добросовестных налогоплательщиков. А в рассмотренном судом споре налогоплательщик, доход которого в июле превысил разрешенный максимальный размер, не только не вернулся к общему режиму и не сообщил об этом в налоговый орган, но и продолжил применять УСН в следующем календарном году, пока его не "поймала" налоговая инспекция.

* * *

Отметим, что хотя в тексте п. 4 ст. 346.13 НК РФ речь идет об ином режиме налогообложения, а не об общем, принудительный переход может быть осуществлен только на общий режим. Это объясняется тем, что при нарушениях "упрощенец" должен сменить режим с начала квартала нарушения (п. 4 ст. 346.13 НК РФ), а ЕСХН можно применять только с начала календарного года, подав предварительно заявление (п. 1 ст. 346.3 НК РФ). ЕНВД же вообще платят не по желанию, а в обязательном порядке при осуществлении определенных видов деятельности. Поэтому в случае принудительного возврата налогоплательщик все равно возвращается на общий режим налогообложения, а вопрос о применении ЕНВД решается в зависимости от того, какие виды деятельности он будет осуществлять.

Примечание. Утрата права на применение "упрощенки" не препятствует налогоплательщику в будущем вновь перейти на данный спецрежим - в общеустановленном порядке путем подачи соответствующего заявления в налоговый орган.

Однако это можно сделать не ранее, чем через один год после того, как налогоплательщик утратил право на применение УСН (п. 7 ст. 346.13 НК РФ).

То есть, например, если утрата права на "упрощенку" произошла в сентябре 2007 г., то снова перейти на данный спецрежим можно только с 1 января 2009 г.

Перейти на "упрощенку" раньше можно только путем создания нового юридического лица (например, путем реорганизации). Оно сможет применять "упрощенку" с момента своего создания либо с начала следующего календарного года. Отметим, что такой путь дает также возможность сменить объект налогообложения раньше срока (в обычном порядке его можно менять не ранее чем через три года применения УСН (п. 2 ст. 346.14 НК РФ)).

Что же касается физических лиц, то они, при желании более быстро перейти опять на УСН, могут завершить свою деятельность в качестве предпринимателя, а потом опять зарегистрироваться и начать применять УСН с момента регистрации. Возможность такого пути (для целей смены объекта раньше трехлетнего срока) подтвердили московские налоговики (см. Письмо УФНС по г. Москве от 16.12.2004 N 21-09/81618). Однако нужно учитывать, что не все представители налоговых органов столь лояльны.

Так, например, ФАС Поволжского округа признал незаконным решение инспекции ФНС о невозможности применения предпринимателем упрощенной системы налогообложения (Постановление от 16.05.2006 N А65-33393/2005-СА2-34).

Предприниматель применял УСН, но утратил статус предпринимателя 1 января 2005 г. в связи с неисполнением нормы ст. 3 Федерального закона от 23.06.2003 N 76-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О государственной регистрации юридических лиц" (не выполнил обязанность по перерегистрации).

Впоследствии (15.07.2005) гражданин вновь зарегистрировался как индивидуальный предприниматель и одновременно подал в налоговый орган заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Налоговый орган, руководствуясь п. 7 ст. 346.13 НК РФ, посчитал, что

это невозможно, однако суд отклонил его доводы. Суд указал, что гл. 26.2 НК РФ, регулирующая применение УСН, не содержит такого понятия, как повторная регистрация в качестве предпринимателя. В ст. 346.13 НК РФ речь идет о вновь зарегистрированном предпринимателе, который вправе подать заявление о применении УСН с момента регистрации. Никаких исключений из этой нормы в НК РФ нет.

Особенности налогового учета при принудительном возврате на общий режим

Потеря права на УСН в середине года означает необходимость уплаты, начиная с квартала, в котором произошло нарушение, всех налогов общего режима, от которых налогоплательщик был освобожден в связи с применением "упрощенки" <1>, и прекращение уплаты единого налога.

<1> Перечень таких налогов см. на с. 15.

Рассмотрим вначале, какие налоговые обязательства могут возникнуть в связи с этим в рамках упрощенной системы налогообложения.

Уплата минимального налога

Проблема с минимальным налогом может возникнуть у тех налогоплательщиков, которые применяли УСН с объектом "доходы минус расходы".

Согласно п. 6 ст. 346.18 НК РФ такие "упрощенцы" должны платить минимальный налог (в размере 1% суммы доходов за налоговый период) в том случае, если сумма исчисленного в общем порядке единого налога за налоговый период меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налоговый период по единому налогу - это календарный год (п. 1 ст. 346.19 НК РФ). "Упрощенцы", которые теряют право на применение данного спецрежима, полный календарный год в любом случае не отрабатывают. Даже если нарушение произошло в последнем месяце календарного года (в декабре), то возврат на общий режим происходит с начала четвертого квартала (т.е. с 1 октября). Соответственно, последним отчетным периодом по единому налогу для такого налогоплательщика будут девять месяцев календарного года.

Поскольку обязанность платить минимальный налог может возникнуть только по итогам налогового периода, то формально по итогам отчетного периода минимальный налог платить не надо. А по итогам календарного года налогоплательщик уже не будет плательщиком единого налога, соответственно, положения гл. 26.2 НК РФ на него распространяться не будут. Таким образом, формально налогоплательщик, "слетевший" с "упрощенки" в середине года, не должен платить минимальный налог, независимо от размера единого налога за этот год.

Однако у Минфина России, как это часто бывает, иная точка зрения по данному вопросу.

В Минфине считают, что для налогоплательщиков, утративших в течение календарного года право на дальнейшее применение "упрощенки", налоговым периодом по единому налогу признается отчетный период, предшествующий кварталу, начиная с которого такие налогоплательщики считаются перешедшими на общий режим.

А представленные за данный отчетный период декларации по единому налогу, приравниваются к налоговым декларациям, подаваемым налогоплательщиком за налоговый период.

Поэтому если исчисленная по итогам последнего отчетного периода сумма единого налога меньше исчисленной за этот же период времени суммы минимального налога, то у налогоплательщика возникает обязанность уплатить минимальный налог.

В этом случае по истечении того отчетного периода, в котором налогоплательщик утратил право на применение УСН, он обязан представить в налоговый орган налоговую декларацию за соответствующий налоговый период и уплатить минимальный налог не позднее сроков, установленных гл. 26.2 НК РФ для представления налоговых деклараций и уплаты квартальных авансовых платежей за этот отчетный период (см. Письма Минфина России от 19.10.2006 N 03-11-05/234, ФНС России от 21.02.2005 N 22-2-14/224@).

Отметим, что, на наш взгляд, такая позиция неправомерна.

Понятие "налоговый период" содержится в ст. 55 НК РФ. В соответствии с п. 3 данной статьи в случае, если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Можно предположить, что налоговики приравнивают утрату права на применение УСН к ликвидации (реорганизации) организации. Однако смена налогового режима и ликвидация (реорганизация) юридического лица имеют различную правовую природу.

Ликвидация (реорганизация) регулируется гражданским законодательством, а смена налогового режима - налоговым.

В ст. 55 НК РФ отсутствует указание на то, что она применяется также к случаям перехода с одного налогового режима на другой. Нет подобных указаний и в гл. 26.2 НК РФ. Однако спорить с налогоплательщиками придется в судебном порядке.

При этом арбитражная практика по данному вопросу на сегодняшний день противоречива.

В поддержку налогоплательщиков высказываются ФАС Восточно-Сибирского округа (Постановление от 26.07.2006 N А33-33645/05-Ф02-3653/06-С1), ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 24.04.2007 N Ф04-2468/2007(33683-А70-7)).

На стороне налогоплательщиков в настоящее время ФАС Уральского округа (Постановление от 20.09.2006 N Ф09-8264/06-С1) и ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 10.09.2007 N А26-751/2007). Последний, известный своими оригинальными суждениями, обосновывает свое решение по данному вопросу следующим образом.

Норма п. 4 ст. 346.13 НК РФ, устанавливающая последствия превышения "упрощенцем" установленного лимита доходов, не предусматривает такого последствия как обязанность уплатить минимальный налог, а также не влечет изменения продолжительности налогового периода.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 57 НК РФ срок уплаты налога может определяться указанием на событие, которое должно наступить или произойти. В гл. 26.2 НК РФ отсутствует указание на обязанность уплатить единый налог в минимальном размере в случае превышения лимита доходов в качестве такого события.

Позиция налоговых органов не соответствует и п. 1 ст. 17 НК РФ, согласно которому налог считается установленным лишь в случае установления основных элементов налогообложения, в том числе налогового периода. Поэтому такое истолкование норм гл. 26.2 НК РФ, которое изменяет продолжительность налогового периода, суд посчитал неправомерным. Также ФАС обратил внимание и на положения ст. 55 НК РФ, которые предусматривают возможность рассматривать другие периоды времени в качестве налогового периода только в случае ликвидации и реорганизации организации.

Учитывая все вышеизложенное, налогоплательщикам, которые не хотят ссориться с налогоплательщиками, лучше рассчитать минимальный налог за последний отчетный период перед переходом на общий режим и сравнить его с суммой уплаченного за последний отчетный период единого налога.

Если последняя окажется меньше суммы минимального налога, то бывшему "упрощенцу" следует уплатить минимальный налог и подать итоговую налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в котором утрачено право на применение УСН (ст. 346.23 НК РФ).

Пример 3. Предприниматель применял УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" с момента своей регистрации (с июля 2005 г.). Ставка единого налога - 15%.

В сентябре 2007 г. доходы предпринимателя, определенные в соответствии с правилами ст. 346.15 НК РФ, исчисленные нарастающим итогом, составили 25 млн руб. Таким образом, разрешенный в 2007 г. лимит доходов при применении "упрощения" (24 820 000 руб. <1>) был превышен.

<1> Подробнее о порядке расчета лимита доходов см. с. 220.

Следовательно, начиная с третьего квартала 2007 г. (с 1 июля 2007 г.) предпринимателю необходимо платить налоги общего режима. Последним отчетным периодом по УСН является полугодие 2007 г.

За полугодие 2007 г. доходы предпринимателя составили 16 млн руб., а расходы, которые можно учесть при расчете единого налога, - 15 млн руб. Авансовый платеж по единому налогу за полугодие 2007 г. составил 150 000 руб. ((16 000 000 руб. - 15 000 000 руб.) x 15%). Предприниматель перечислил его в бюджет 25 июля.

Минимальный налог за полугодие составит 160 000 руб. (16 000 000 руб. x 1%). Таким образом, у предпринимателя возникает обязанность <1> по уплате минимального налога не позднее 25 октября 2007 г. В этот же срок ему необходимо подать налоговую декларацию по единому налогу за 2007 г.

<1> Исходя из позиции Минфина России, изложенной выше.

Отметим, что ранее налоговые органы отрицали возможность зачета авансовых платежей по единому налогу, уплаченных по итогам отчетных периодов, в счет уплаты минимального налога. То есть они требовали уплаты в таких случаях суммы минимального налога в полном объеме, что

было весьма невыгодно для налогоплательщиков. Им позволялось лишь включать сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы в следующие налоговые периоды.

Однако после многочисленных судебных решений по данному вопросу, принятых в пользу "упрощенцев", в том числе, и на высшем уровне (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 01.09.2005 N 5767/05), Минфин России все-таки согласился с тем, что сумма минимального налога, подлежащая уплате в бюджет, может быть уменьшена на суммы авансовых платежей по единому налогу. В частности, в Письме Минфина России от 21.09.2007 N 03-11-04/2/231 разъясняется, что по итогам налогового периода налогоплательщик уплачивает единый налог, исчисленный по правилам, предусмотренным ст. 346.21 НК РФ либо п. 6 ст. 346.18 НК РФ - для минимального налога, с учетом внесенных в этом налоговом периоде авансовых платежей.

Пример 3 (продолжение). Поскольку авансовые платежи засчитываются в счет уплаты минимального налога, то предпринимателю необходимо доплатить лишь разницу между суммой минимального налога и суммой начисленных и уплаченных авансовых платежей, т.е. 10 000 руб. (160 000 руб. - 150 000 руб.).

Ведение бухгалтерского учета

Организации, применяющие УСН, освобождены от ведения бухгалтерского учета, кроме учета основных средств и нематериальных активов.

При переходе на общий режим в обычном порядке, т.е. с начала календарного года, организация начинает вести бухгалтерский учет в полном объеме. При этом на начало года необходимо провести инвентаризацию имущества, активов и обязательств и сформировать входящие сальдо по всем счетам бухгалтерского учета.

Если же "упрощенец" вынужден перейти на общий режим в середине года, то обязательным бухучет в полном объеме станет для него с начала того квартала, в котором произошло нарушение правил "упрощенки".

Однако начать вести бухгалтерский учет с середины года нельзя. Бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом за отчетные периоды (квартал, полугодие, 9 месяцев, год), поэтому организации, потерявшей право на применение УСН, придется восстановить бухгалтерский учет с 1 января того года, в котором произошло соответствующее событие.

Налоговый учет в переходный период

В ст. 346.25 НК РФ закреплены "переходные" правила налогового учета доходов, расходов и основных средств (нематериальных активов), которыми нужно руководствоваться при переходе с "упрощенки" на общий режим налогообложения.

Все эти правила подробно рассмотрены в гл. 7 настоящей книги и в полной мере распространяются на ситуацию, когда переход на общий режим осуществляется не в добровольном порядке, а по причине потери права на применение УСН.

При этом обратим внимание на некоторые особенности.

При добровольном переходе на общий режим у налогоплательщиков, как правило, не возникает сложностей с учетом основных средств и нематериальных активов, приобретенных в период применения УСН.

При применении УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" затраты на приобретение основных средств (нематериальных активов), согласно пп. 1 и 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ, учитываются в расходах в течение календарного года (равными долями по отчетным периодам), при условии что основное средство введено в эксплуатацию и оплачено. Таким образом, к моменту перехода на общий режим (в добровольном порядке перейти на общий режим можно только с 1 января) такие затраты уже должны быть учтены в полном объеме в расходах при УСН.

Однако принудительный переход на общий режим происходит, чаще всего, в середине года, т.е. когда затраты учтены еще не полностью.

Поэтому если у налогоплательщика имеются приобретенные в течение данного налогового периода основные средства или нематериальные активы, то ему нужно определить их остаточную стоимость с целью дальнейшего ее учета при применении общего режима налогообложения.

Пример 4. Организация-"упрощенец" с объектом налогообложения "доходы минус расходы" в январе 2007 г. приобрела и оплатила основное средство стоимостью 60 000 руб. Основное средство было введено в эксплуатацию только в апреле 2007 г., поэтому его стоимость должна учитываться в расходах при УСН со второго квартала. По правилам п. 3 ст. 346.16 НК РФ расходы на основные средства, приобретенные в период применения УСН, принимаются с момента ввода

ОС в эксплуатацию в течение налогового периода равными долями за отчетные периоды. Поэтому расходы на приобретение данного ОС должны учитываться при исчислении единого налога начиная со второго квартала по 1/3 его стоимости (20 000 руб.) в квартал.

В сентябре 2007 г. доходы организации превысили максимальный размер, разрешенный при "упрощенке", поэтому она была вынуждена вернуться к общему режиму налогообложения с 1 июля 2007 г. Таким образом, к моменту перехода организация успела учесть для целей налогообложения при УСН только 1/3 стоимости данного ОС.

В налоговом учете при переходе на общий режим организация должна отразить остаточную стоимость данного ОС по состоянию на 1 июля 2007 г. в сумме 40 000 руб. (60 000 - 20 000). Эта стоимость списывается на расходы при налогообложении прибыли путем начисления амортизации в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ.

Учет в расходах стоимости основных средств и нематериальных активов, приобретенных до перехода на "упрощенку", также производится равными долями по отчетным периодам, но в течение сроков, установленных пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ в зависимости от сроков полезного использования ОС и НМА.

Соответственно, при утрате права на применение "упрощенки" налогоплательщику нужно рассчитать остаточную стоимость таких ОС и НМА исходя из количества налоговых и отчетных периодов, в течение которых производилось списание их стоимости в расходы для целей исчисления единого налога.

Пример 5. Организация перешла на УСН с января 2005 г. (объект налогообложения "доходы минус расходы"). На момент перехода у организации имелось приобретенное, оплаченное и введенное в эксплуатацию основное средство со сроком полезного использования 20 лет.

Его остаточная стоимость на дату перехода составляла 350 000 руб.

В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых превышает 15 лет, может учитываться для целей исчисления единого налога в течение первых 10 лет применения УСН. То есть каждый год применения УСН в расходы можно включать по 35 000 руб. ($350\,000 : 10$) равными долями по отчетным периодам. В течение 2005 - 2006 гг. в расходах при исчислении единого налога было учтено 70 000 руб. ($35\,000 \times 2$). В октябре 2007 г. доходы организации превысили разрешенный размер, в результате чего она утратила право на применение УСН с 1 октября 2007 г. В расходах в 2007 г. может быть учтена часть стоимости основного средства, приходящаяся на три квартала применения УСН, в размере 26 250 руб. ($35\,000 : 4 \times 3$). При переходе с 1 октября 2007 г. к общему режиму в налоговом учете на дату перехода должна быть отражена остаточная стоимость данного ОС в сумме 253 750 руб. ($350\,000 - (70\,000 + 26\,250)$).

Утрата права на применение УСН означает, что налогоплательщик становится плательщиком НДС. Соответственно, все операции по реализации, совершенные в том квартале, когда было утрачено право на применение УСН, подлежат обложению НДС.

Когда налогоплательщик уходит с "упрощенки" добровольно, то он заранее готовится к переходу на общий режим и имеет возможность свести к минимум возможные налоговые потери, в том числе, и в части НДС (см. подробнее с. 200).

Если же уход с "упрощенки" происходит по причине нарушения условий ее применения, то переход на общий режим осуществляется "задним числом". Например, нарушив правила применения УСН в декабре 2007 г., организация должна перейти на общий режим с 1 октября 2007 г. При этом получается, что октябрь - ноябрь организация, будучи на "упрощенке", реализовывала своим покупателям товары (работ, услуги) без НДС, а декабре, "слетев" с "упрощенки", она должна заплатить в бюджет НДС со всех операций по реализации, совершенных после 1 октября 2007 г. Но ведь НДС с покупателей не брался. Налоговики считают, что организация не может в такой ситуации выставить всем покупателям счета-фактуры за октябрь-ноябрь с НДС, поскольку поставщик не вправе выставлять счета-фактуры позднее установленного п. 3 ст. 168 НК РФ пятнадцатидневного срока (Письмо ФНС России от 08.02.2007 N ММ-6-03/95@).

Возникает вопрос: за счет каких средств должен уплачиваться НДС при потере права на УСН? Ответ один - за счет собственных. Причем уплаченные за счет собственных средств суммы НДС налоговую базу по налогу на прибыль уменьшать не будут.

Пример 6. Организация, применявшая УСН, в конце сентября 2007 г. превысила разрешенный при "упрощенке" лимит выручки. В результате чего она вернулась на общий режим с 1 июля 2007 г.

В июле - сентябре 2007 г. организация реализовала товары (работы, услуги) на сумму 3 млн руб. При этом все товары (работы, услуги) были реализованы покупателям без НДС.

Поскольку с 1 июля 2007 г. организация признается плательщиком НДС, все совершенные в июле - сентябре операции по реализации являются объектом обложения НДС. Соответственно, организация должна начислить НДС к уплате в бюджет в сумме 540 000 руб. (3 000 000 x 18%) за счет собственных средств. В сентябре 2007 г. в бухгалтерском учете должна быть сделана проводка:

Д-т счета 91

К-т счета 68/НДС - 540 000 руб. - начислена сумма НДС на стоимость всех реализованных в июле - сентябре 2007 г. товаров (работ, услуг).

Отметим, что в рассмотренной в примере 6 ситуации организации, скорее всего, не придется платить в бюджет все 540 000 руб., поскольку, став плательщиком НДС с 1 июля 2007 г., помимо обязанности уплачивать НДС с операций по реализации товаров (работ, услуг) организация получила право пользоваться вычетами НДС. Следовательно, организация сможет поставить к вычету суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), использованным для осуществления операций, облагаемых НДС (см. подробнее с. 205).

Кроме того, заметим, что возможный "вылет" с "упрощенки" в большинстве случаев можно предвидеть заранее. И когда очевидно, что в ближайшее время право на "упрощенку" будет потеряно, налогоплательщик может принять решение начать предъявлять своим покупателям НДС в составе цены реализуемых товаров (работ, услуг) и выставлять соответствующие счета-фактуры. Так, если бы организация в примере 6 начала с 1 июля 2007 г. исчислять цены на реализуемые товары (работы, услуги) с учетом НДС и выставлять покупателям счета-фактуры, то платить НДС за счет собственных средств ей бы не пришлось.

* * *

Если организация в течение года перешла с упрощенной системы на общий режим налогообложения, то у нее с момента перехода появляется обязанность уплачивать ЕСН.

При потере права на "упрощенку" суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций.

Следовательно, при исчислении налоговой базы по ЕСН организации необходимо брать в расчет суммы выплат, начисленные в пользу работника с даты перехода на общий режим. Так, организация, перешедшая на общий режим налогообложения, например, с 1 июля 2007 г., формирует налоговую базу по ЕСН на каждого отдельного работника нарастающим итогом с 1 июля 2007 г.

К налоговой базе, сформированной с момента перехода к общему режиму налогообложения, применяются ставки налога, установленные в п. 1 ст. 241 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 243 НК РФ сумма ЕСН (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет).

Отметим, что в период применения УСН организации производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ. Никаких особенностей начисления взносов на обязательное пенсионное страхование в случае применения той или иной системы налогообложения в законодательстве нет. Поэтому при возврате организации в течение года к общему режиму налогообложения страховые взносы на обязательное пенсионное страхование продолжают начисляться и уплачиваться в том же порядке, что и до возврата.

Однако имейте в виду: при применении налогового вычета в расчет должна приниматься не вся сумма начисленных страховых взносов (нарастающим итогом с начала года), а только та сумма, которая начислена после возврата к общему режиму.

Так, например, организация, вернувшаяся на общий режим с 1 июля 2007 г., при определении суммы ЕСН, подлежащей уплате в бюджет, может уменьшить ее на суммы страховых взносов, начисленные с 1 июля 2007 г.

Уплата налогов общего режима

Налоги общего режима необходимо уплатить за период с начала того квартала, в котором произошла утрата права на применение УСН.

При этом налоги общего режима исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщики, потерявшие право на применение УСН, не уплачивают в течение того квартала, в котором было утрачено право на применение УСН, пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей по налогам общего режима (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

В представленных ниже таблицах приведены сроки уплаты налогов и представления деклараций по тем налогам общего режима, которые необходимо начать уплачивать после потери права на применение УСН.

Налоги, уплачиваемые организациями

Налог	Срок уплаты первого авансового платежа (налога)	Срок подачи декларации (расчета)
Налог на прибыль	Ежемесячные авансовые платежи нужно начинать уплачивать только по истечении полного квартала применения общего режима (п. 6 ст. 286 НК РФ). Соответственно, "слетев" с "упрощенки", первый платеж по налогу на прибыль нужно сделать по окончании того квартала, в котором было потеряно право на применение УСН (до 28-го числа месяца, следующего за этим кварталом). Если по итогам этого квартала выручка превысит один миллион рублей в месяц либо три миллиона рублей в квартал, организация со следующего квартала должна начать уплачивать ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль	Первая декларация подается не позднее 28 календарных дней со дня окончания того квартала, в котором было утрачено право на применение УСН. В дальнейшем декларации подаются не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 3 ст. 289 НК РФ)
ЕСН	Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются не позднее 15-го числа следующего месяца. Соответственно, потеряв право на применение УСН, организация в срок до 15-го числа следующего месяца должна уплатить авансовые платежи за все истекшие месяцы этого квартала. Квартальные авансовые платежи по итогам отчетных периодов (первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года) уплачиваются в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (п. 3 ст. 243 НК РФ)	Первую декларацию (расчет) нужно подать не позднее 20-го числа месяца, следующего за тем кварталом, в котором было потеряно право на применение УСН. Затем отчетность сдается ежеквартально в срок до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (п. 3 ст. 243 НК РФ)

НДС	Налог уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В 2007 г. налоговым периодом по НДС является месяц или квартал (если ежемесячная в течение квартала сумма выручки от реализации без учета НДС не превышает два миллиона рублей) (п. 1 ст. 174 НК РФ, ст. 163 НК РФ). С 2008 г. налоговым периодом по НДС является квартал. Соответственно, первый срок уплаты НДС после потери права на применение УСН - до 20-го числа месяца, следующего за тем кварталом, в котором было утрачено право на применение УСН	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ)
Налог на имущество организаций	Налог уплачивается в сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации, причем авансовые платежи за отчетные периоды (первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года) уплачиваются, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное (ст. 383 НК РФ)	Не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (ст. 386 НК РФ)

Налоги, уплачиваемые предпринимателями

Налог	Срок уплаты первого авансового платежа (налога)	Срок подачи декларации (расчета)
НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности)	Уплата налога производится на основании налоговых уведомлений: за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей; за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей; за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей (п. 9 ст. 227 НК РФ)	Декларацию нужно подать в пятидневный срок по истечении месяца со дня утраты права на применение УСН (п. 7 ст. 227 НК РФ)

<p>ЕСН (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности) <1></p>	<p>Уплата налога осуществляется на основании налоговых уведомлений: за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей; за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей; за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей (п. 4 ст. 244 НК РФ)</p>	<p>Декларацию нужно подать в пятидневный срок по истечении месяца со дня потери права на применение УСН (п. 2 ст. 244 НК РФ)</p>
<p>НДС</p>	<p>Налог уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В 2007 г. налоговым периодом по НДС является месяц или квартал (если ежемесячная в течение квартала сумма выручки от реализации без учета НДС не превышает два миллиона рублей) (п. 1 ст. 174 НК РФ, ст. 163 НК РФ). С 2008 г. налоговым периодом по НДС является квартал. Соответственно, с 2008 г. первый срок уплаты НДС после потери права на применение УСН - до 20-го числа месяца, следующего за тем кварталом, в котором было утрачено право на применение УСН</p>	<p>Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ)</p>
<p>Налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности)</p>	<p>Уплачивается на основании платежных извещений равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября (Закон РФ от 09.12.1991 N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц")</p>	<p>Не подается</p>

<1> Если предприниматель осуществляет выплаты в пользу физических лиц, то срок уплаты авансовых платежей и подачи декларации см. в таблице для организаций

Приложение 1

ОБРАЗЦЫ ЗАПОЛНЕНИЯ ДОКУМЕНТОВ

ФОРМА N 26.2-1

В Инспекцию Федеральной налоговой службы N 25 по ЗАО г. Москвы

(наименование налогового органа)

Общества с ограниченной

от -----

(полное наименование)

ответственностью "Раритет"

организации, фамилия, имя,

отчество индивидуального

предпринимателя)

116530 г. Москва, ул. Коштоянца,

(адрес места нахождения
организации,
д. 15 стр. 4 офис 332

места жительства
индивидуального предпринимателя
ОГРН 5067776611888 ИНН 2501152345

КПП 250101001

(ОГРН, ИНН/КПП организации,
ОГРНИП, ИНН индивидуального
предпринимателя)

ЗАЯВЛЕНИЕ

о переходе на упрощенную систему налогообложения

В соответствии с положениями статей 346.12 и 346.13 главы 26.2
Общество с ограниченной
Налогового кодекса Российской Федерации -----

(полное наименование
ответственностью "Раритет" ОГРН 5067776611888 ИНН 2501152345

организации, ОГРН, ИНН/КПП; фамилия, имя, отчество
КПП 250101001

индивидуального предпринимателя, ОГРНИП, ИНН)
переходит на упрощенную систему налогообложения
1 января 08
с "---" ----- 20-- года.

доходы
В качестве объекта налогообложения выбраны -----

(наименование объекта налогообложения в соответствии
со статьей 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации)
07

Получено доходов за девять месяцев 20-- года
Девять миллионов четыреста пятьдесят две тысячи
----- рублей <*>.

(сумма прописью)

Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период
07
Сорок восемь
20-- года составляет ----- человек <*>.

(прописью)

Стоимость амортизируемого имущества, находящегося в
собственности организации на дату подачи настоящего заявления,
три миллиона двести девяносто две тысячи
пятьсот пятьдесят
составляет ----- рублей <*>.

(сумма прописью)

Участие в соглашениях о разделе продукции

<*>

Иные условия и ограничения, предусмотренные статьей 346.12

Налогового кодекса Российской Федерации, соблюдены.

Ранее упрощенная система налогообложения, предусмотренная главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации, применялась в _____ году.

Руководитель организации _____ Трофимов Ю.Н.
(Индивидуальный предприниматель) (подпись) (фамилия, инициалы)

15 октября 07
"___" _____ 20__ года

М.П.

Отметка о регистрации заявления:

"__" _____ 20__ года, входящий номер _____

(подпись) (фамилия, инициалы) штамп налогового органа
должностного лица
налогового органа)

<*> Данные сведения не указываются вновь созданной организацией (вновь зарегистрированным индивидуальным предпринимателем), а также налогоплательщиком, прекратившим применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с законом субъекта Российской Федерации.

В не заполненных налогоплательщиком строках заявления проставляется прочерк.

ФОРМА N 26.2-4

В Инспекцию Федеральной
налоговой службы
N 25 по ЗАО г. Москвы

(наименование
налогового органа)
Общества с ограниченной
от -----

(полное наименование
ответственностью "Раритет"

организации, ОГРН,
ИНН/КПП; фамилия, имя,
ОГРН 5067776611888

отчество индивидуального
предпринимателя, ОГРНИП,
ИНН 2501152345 КПП 250101001

ИНН)

УВЕДОМЛЕНИЕ
ОБ ОТКАЗЕ ОТ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В соответствии с положениями статьи 346.13 главы 26.2
Налогового кодекса Российской Федерации
Общество с ограниченной ответственностью "Раритет"

(полное наименование организации, ОГРН, ИНН/КПП; фамилия, имя,

ОГРН 5067776611888 ИНН 2501152345 КПП 250101001

отчество индивидуального предпринимателя, ОГРНИП, ИНН)
уведомляет об отказе от применения упрощенной системы
1 января 08
налогообложения с "--" ----- 20-- г. и переходе с этой же
даты на иной режим налогообложения.

Руководитель организации Трофимов Ю.Н.
(Индивидуальный предприниматель) _____
(подпись) (фамилия,
инициалы)

28 декабря 07
"--" ----- 20-- г.

М.П.

Отметка о регистрации уведомления

"_" _____ 20__ г. входящий номер _____

(подпись) (фамилия, инициалы должностного
лица налогового органа) штамп
налогового
органа

ФОРМА N 26.2-4

В Инспекцию Федеральной налоговой
службы N 25 по ЗАО г. Москвы

(наименование налогового органа)
Общества с ограниченной
от -----

(полное наименование
ответственностью "Раритет"

организации, ОГРН, ИНН/КПП;
ОГРН 5067776611888 ИНН 2501152345

фамилия, имя, отчество
КПП 250101001

индивидуального предпринимателя,

ОГРНИП, ИНН)

СООБЩЕНИЕ

об утрате права на применение упрощенной
системы налогообложения

В соответствии с положениями статьи 346.13 главы 26.2
Общества с ограниченной
Налогового кодекса Российской Федерации -----

(полное наименование
ответственностью "Раритет" ОГРН 5076776611888 ИНН 2501152345

организации, ОГРН, ИНН/КПП; фамилия, имя, отчество
КПП 250101001

индивидуального предпринимателя, ОГРНИП, ИНН)
1 октября 07

сообщает о переходе с "---" ----- 20-- г. на иной режим налогообложения в связи
- с несоответствием требованиям, установленным пунктами 3 и 4
статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации -----

(указываются конкретные требования, которым не соответствует

налогоплательщик, со ссылками на соответствующие
подпункты пункта 3 и пункта 4 статьи 346.12
Налогового кодекса Российской Федерации)

- с превышением ограничения, установленного пунктом 4 статьи
346.13 Налогового кодекса Российской Федерации, по сумме дохода,
года 7
полученного по итогам ----- 200- г.

(отчетный (налоговый) период)

семь миллионов пятьсот сорок пять

(превышает 20 млн. рублей) на -----

(сумма прописью)

тысяч

----- рублей.

Трофимов Ю.Н.

Руководитель организации

(Индивидуальный предприниматель)

(подпись)

(фамилия, инициалы)

10 января 08

"---" ----- 20-- года

Отметка о регистрации сообщения

" _ " _____ 20__ г.

входящий номер _____

(подпись)

(фамилия, инициалы
должностного лица
налогового органа)

(штамп
налогового органа)

Приложение 2

Налоговый кодекс Российской Федерации

Глава 26.2. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 346.11. Общие положения

1. Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.
(в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ)

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном настоящей главой.
(в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ)

2. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим

Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 настоящего Кодекса. (в ред. Федеральных законов от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 07.07.2003 N 117-ФЗ, от 21.07.2005 N 101-ФЗ, от 17.05.2007 N 85-ФЗ)

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 законодательством о налогах и сборах.

(в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ)

3. Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц). Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 настоящего Кодекса.

(в ред. Федеральных законов от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 07.07.2003 N 117-ФЗ, от 21.07.2005 N 101-ФЗ, от 17.05.2007 N 85-ФЗ)

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

(в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ)

4. Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

5. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных настоящим Кодексом.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Раздел VIII. Федеральные налоги

Глава 21. Налог на добавленную стоимость

Статья 143. Налогоплательщики

Статья 144. Постановка на учет в качестве налогоплательщика

Статья 145. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Статья 146. Объект налогообложения

Статья 147. Место реализации товаров

Статья 148. Место реализации работ (услуг)

Статья 149. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Статья 150. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)

Статья 151. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

Статья 152. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления

Статья 153. Налоговая база

Статья 154. Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)

Статья 155. Особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав

Статья 156. Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, получающими доход на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров

Статья 157. Особенности определения налоговой базы и особенности уплаты налога при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи

Статья 158. Особенности определения налоговой базы при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса

Статья 159. Порядок определения налоговой базы при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления

Статья 160. Порядок определения налоговой базы при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Статья 161. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами

Статья 162. Особенности определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)

Статья 162.1. Особенности налогообложения при реорганизации организаций

Статья 163. Налоговый период

Статья 164. Налоговые ставки

Статья 165. Порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов

Статья 166. Порядок исчисления налога

Статья 167. Момент определения налоговой базы

Статья 168. Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю

Статья 169. Счет-фактура

Статья 170. Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)

Статья 171. Налоговые вычеты

Статья 172. Порядок применения налоговых вычетов

Статья 173. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет

Статья 174. Порядок и сроки уплаты налога в бюджет

Статья 174.1. Особенности исчисления и уплаты в бюджет налога при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории Российской Федерации

Статья 175. Особенности исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений организации. - Исключена

Статья 176. Порядок возмещения налога

Статья 177. Сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Статья 178. Порядок налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. - Утратила силу

Глава 22. Акцизы

Статья 179. Налогоплательщики

Статья 179.1. Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. - Утратила силу

Статья 179.2. Свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом

Статья 179.3. Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином

Статья 180. Особенности исполнения обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности)

Статья 181. Подакцизные товары

Статья 182. Объект налогообложения

Статья 183. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Статья 184. Особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации

Статья 185. Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации

Статья 186. Особенности взимания акциза по подакцизным товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления

Статья 187. Определение налоговой базы при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров

Статья 187.1. Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки

Статья 188. Определение налоговой базы при реализации (передаче) подакцизного минерального сырья. - Утратила силу

Статья 189. Увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров

Статья 190. Особенности определения налоговой базы при совершении операций с подакцизными товарами с использованием различных налоговых ставок

Статья 191. Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Статья 192. Налоговый период

Статья 193. Налоговые ставки

Статья 194. Порядок исчисления акциза

Статья 195. Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров

Статья 196. Налоговые режимы в отношении алкогольной продукции. - Утратила силу

Статья 197. Режим налогового склада. - Утратила силу

Статья 197.1. Налоговые посты. - Утратила силу

Статья 198. Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю

Статья 199. Порядок отнесения сумм акциза

Статья 200. Налоговые вычеты

Статья 201. Порядок применения налоговых вычетов

Статья 202. Сумма акциза, подлежащая уплате

Статья 203. Сумма акциза, подлежащая возврату

Статья 204. Сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами

Статья 205. Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Статья 206. Особенности исчисления и уплаты акцизов при реализации соглашений о разделе продукции

Глава 23. Налог на доходы физических лиц

Статья 207. Налогоплательщики

Статья 208. Доходы от источников в Российской Федерации и доходы от источников за пределами Российской Федерации

Статья 209. Объект налогообложения

Статья 210. Налоговая база

Статья 211. Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме

Статья 212. Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды

Статья 213. Особенности определения налоговой базы по договорам страхования

Статья 213.1. Особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами

Статья 214. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации

Статья 214.1. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги или фондовые индексы, рассчитываемые организаторами торговли на рынке ценных бумаг

Статья 214.2. Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках

Статья 215. Особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан

Статья 216. Налоговый период

Статья 217. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Статья 218. Стандартные налоговые вычеты

- Статья 219. Социальные налоговые вычеты
- Статья 220. Имущественные налоговые вычеты
- Статья 221. Профессиональные налоговые вычеты
- Статья 222. Полномочия законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации по установлению социальных и имущественных вычетов
- Статья 223. Дата фактического получения дохода
- Статья 224. Налоговые ставки
- Статья 225. Порядок исчисления налога
- Статья 226. Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами
- Статья 227. Особенности исчисления сумм налога отдельными категориями физических лиц. Порядок и сроки уплаты налога, порядок и сроки уплаты авансовых платежей указанными лицами
- Статья 228. Особенности исчисления налога в отношении отдельных видов доходов. Порядок уплаты налога
- Статья 229. Налоговая декларация
- Статья 230. Обеспечение соблюдения положений настоящей главы
- Статья 231. Порядок взыскания и возврата налога
- Статья 232. Устранение двойного налогообложения
- Статья 233. Заключительные положения
- Глава 24. Единый социальный налог
 - Статья 234. Общие положения. - Утратила силу
 - Статья 235. Налогоплательщики
 - Статья 236. Объект налогообложения
 - Статья 237. Налоговая база
 - Статья 238. Суммы, не подлежащие налогообложению
 - Статья 239. Налоговые льготы
 - Статья 240. Налоговый и отчетный периоды
 - Статья 241. Ставки налога
 - Статья 242. Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов)
 - Статья 243. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам
 - Статья 244. Порядок исчисления и уплаты налога налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц
 - Статья 245. Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков
- Глава 25. Налог на прибыль организаций
 - Статья 246. Налогоплательщики
 - Статья 247. Объект налогообложения
 - Статья 248. Порядок определения доходов. Классификация доходов
 - Статья 249. Доходы от реализации
 - Статья 250. Внереализационные доходы
 - Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы
 - Статья 252. Расходы. Группировка расходов
 - Статья 253. Расходы, связанные с производством и реализацией
 - Статья 254. Материальные расходы
 - Статья 255. Расходы на оплату труда
 - Статья 256. Амортизируемое имущество
 - Статья 257. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества
 - Статья 258. Амортизационные группы. Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп
 - Статья 259. Методы и порядок расчета сумм амортизации
 - Статья 260. Расходы на ремонт основных средств
 - Статья 261. Расходы на освоение природных ресурсов
 - Статья 262. Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки
 - Статья 263. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества
 - Статья 264. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией
 - Статья 264.1. Расходы на приобретение права на земельные участки
 - Статья 265. Внереализационные расходы
 - Статья 266. Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам

Статья 267. Расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Статья 267.1. Расходы на формирование резервов предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов

Статья 268. Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав

Статья 268.1. Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса

Статья 269. Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам

Статья 270. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

Статья 271. Порядок признания доходов при методе начисления

Статья 272. Порядок признания расходов при методе начисления

Статья 273. Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе

Статья 274. Налоговая база

Статья 275. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях

Статья 275.1. Особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств

Статья 276. Особенности определения налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом

Статья 277. Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда)

Статья 278. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества

Статья 279. Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования

Статья 280. Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами

Статья 281. Особенности определения налоговой базы по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами

Статья 282. Особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО с ценными бумагами

Статья 283. Перенос убытков на будущее

Статья 284. Налоговые ставки

Статья 285. Налоговый период. Отчетный период

Статья 286. Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Статья 287. Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей

Статья 288. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения

Статья 288.1. Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области

Статья 289. Налоговая декларация

Статья 290. Особенности определения доходов банков

Статья 291. Особенности определения расходов банков

Статья 292. Расходы на формирование резервов банков

Статья 293. Особенности определения доходов страховых организаций (страховщиков)

Статья 294. Особенности определения расходов страховых организаций (страховщиков)

Статья 294.1. Особенности определения доходов и расходов страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование

Статья 295. Особенности определения доходов негосударственных пенсионных фондов

Статья 296. Особенности определения расходов негосударственных пенсионных фондов

Статья 297. Особенности определения расходов организациями потребительской кооперации. - Утратила силу

Статья 298. Особенности определения доходов профессиональных участников рынка ценных бумаг

Статья 299. Особенности определения расходов профессиональных участников рынка ценных бумаг

Статья 300. Расходы на формирование резервов под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность

Статья 301. Срочные сделки. Особенности налогообложения

Статья 302. Особенности формирования доходов и расходов налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке

Статья 303. Особенности формирования доходов и расходов налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке

Статья 304. Особенности определения налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок

Статья 305. Особенности оценки для целей налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок

Статья 306. Особенности налогообложения иностранных организаций. Постоянное представительство иностранной организации

Статья 307. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации

Статья 308. Особенности налогообложения иностранных организаций при осуществлении деятельности на строительной площадке

Статья 309. Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации

Статья 310. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом

Статья 311. Устранение двойного налогообложения

Статья 312. Специальные положения

Статья 313. Налоговый учет. Общие положения

Статья 314. Аналитические регистры налогового учета

Статья 315. Порядок составления расчета налоговой базы

Статья 316. Порядок налогового учета доходов от реализации

Статья 317. Порядок налогового учета отдельных видов внереализационных доходов

Статья 318. Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию

Статья 319. Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных

Статья 320. Порядок определения расходов по торговым операциям

Статья 321. Особенности ведения налогового учета организациями, созданными в соответствии с федеральными законами, регулирующими деятельность данных организаций

Статья 321.1. Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями

Статья 322. Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества

Статья 323. Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом

Статья 324. Порядок ведения налогового учета расходов на ремонт основных средств

Статья 324.1. Порядок учета расходов на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет

Статья 325. Порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов

Статья 326. Порядок ведения налогового учета по срочным сделкам при применении метода начисления

Статья 327. Порядок организации налогового учета по срочным сделкам при применении кассового метода

Статья 328. Порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам

Статья 329. Порядок ведения налогового учета при реализации ценных бумаг

Статья 330. Особенности ведения налогового учета доходов и расходов страховых организаций

Статья 331. Особенности ведения налогового учета доходов и расходов банков

- Статья 332. Особенности ведения налогового учета доходов и расходов при исполнении договора доверительного управления имуществом
- Статья 333. Особенности ведения налогового учета доходов и расходов по сделкам РЕПО с ценными бумагами
- Глава 25.1. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
- Статья 333.1. Плательщики сборов
 - Статья 333.2. Объекты обложения
 - Статья 333.3. Ставки сборов
 - Статья 333.4. Порядок исчисления сборов
 - Статья 333.5. Порядок и сроки уплаты сборов. Порядок зачисления сборов
 - Статья 333.6. Порядок представления сведений органами, выдающими лицензии (разрешения)
 - Статья 333.7. Порядок представления сведений организациями и индивидуальными предпринимателями, зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям)
- Глава 25.2. Водный налог
- Статья 333.8. Налогоплательщики
 - Статья 333.9. Объекты налогообложения
 - Статья 333.10. Налоговая база
 - Статья 333.11. Налоговый период
 - Статья 333.12. Налоговые ставки
 - Статья 333.13. Порядок исчисления налога
 - Статья 333.14. Порядок и сроки уплаты налога
 - Статья 333.15. Налоговая декларация
- Глава 25.3. Государственная пошлина
- Статья 333.16. Государственная пошлина
 - Статья 333.17. Плательщики государственной пошлины
 - Статья 333.18. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины
 - Статья 333.19. Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями
 - Статья 333.20. Особенности уплаты государственной пошлины при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям
 - Статья 333.21. Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах
 - Статья 333.22. Особенности уплаты государственной пошлины при обращении в арбитражные суды
 - Статья 333.23. Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым Конституционным Судом Российской Федерации и конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации
 - Статья 333.24. Размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий
 - Статья 333.25. Особенности уплаты государственной пошлины при обращении за совершением нотариальных действий
 - Статья 333.26. Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами
 - Статья 333.27. Особенности уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами
 - Статья 333.28. Размеры государственной пошлины за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации
 - Статья 333.29. Особенности уплаты государственной пошлины за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации
 - Статья 333.30. Размеры государственной пошлины за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по официальной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы

Статья 333.31. Размеры государственной пошлины за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора

Статья 333.32. Особенности уплаты государственной пошлины за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора

Статья 333.33. Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий

Статья 333.34. Особенности уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию выпуска ценных бумаг, средств массовой информации, за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей, за право использования наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц, за получение ресурса нумерации

Статья 333.35. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций

Статья 333.36. Льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям

Статья 333.37. Льготы при обращении в арбитражные суды

Статья 333.38. Льготы при обращении за совершением нотариальных действий

Статья 333.39. Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния

Статья 333.40. Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины

Статья 333.41. Особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины

Статья 333.42. Обеспечение соблюдения положений настоящей главы

Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых

Статья 334. Налогоплательщики

Статья 335. Постановка на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых

Статья 336. Объект налогообложения

Статья 337. Добытое полезное ископаемое

Статья 338. Налоговая база

Статья 339. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого

Статья 340. Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы

Статья 341. Налоговый период

Статья 342. Налоговая ставка

Статья 343. Порядок исчисления и уплаты налога

Статья 344. Сроки уплаты налога

Статья 345. Налоговая декларация

Статья 346. Особенности исчисления и уплаты налога при выполнении соглашений о разделе продукции. - Утратила силу

Раздел VIII.1. Специальные налоговые режимы

Глава 26.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Статья 346.1. Общие условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога)

Статья 346.2. Налогоплательщики

Статья 346.3. Порядок и условия начала и прекращения применения единого сельскохозяйственного налога

Статья 346.4. Объект налогообложения

Статья 346.5. Порядок определения и признания доходов и расходов

Статья 346.6. Налоговая база

Статья 346.7. Налоговый период. Отчетный период

Статья 346.8. Налоговая ставка

Статья 346.9. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога. Зачисление сумм единого сельскохозяйственного налога

Статья 346.10. Налоговая декларация

Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения

Статья 346.11. Общие положения

Статья 346.12. Налогоплательщики

Статья 346.13. Порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения

Статья 346.14. Объекты налогообложения

Статья 346.15. Порядок определения доходов

- Статья 346.16. Порядок определения расходов
- Статья 346.17. Порядок признания доходов и расходов
- Статья 346.18. Налоговая база
- Статья 346.19. Налоговый период. Отчетный период
- Статья 346.20. Налоговые ставки
- Статья 346.21. Порядок исчисления и уплаты налога
- Статья 346.22. Зачисление сумм налога
- Статья 346.23. Налоговая декларация
- Статья 346.24. Налоговый учет
- Статья 346.25. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения и при переходе с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения
- Статья 346.25.1. Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента
- Глава 26.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности
 - Статья 346.26. Общие положения
 - Статья 346.27. Основные понятия, используемые в настоящей главе
 - Статья 346.28. Налогоплательщики
 - Статья 346.29. Объект налогообложения и налоговая база
 - Статья 346.30. Налоговый период
 - Статья 346.31. Налоговая ставка
 - Статья 346.32. Порядок и сроки уплаты единого налога
 - Статья 346.33. Зачисление сумм единого налога
- Глава 26.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции
 - Статья 346.34. Основные понятия, используемые в настоящей главе
 - Статья 346.35. Общие положения
 - Статья 346.36. Налогоплательщики и плательщики сборов при выполнении соглашений. Уполномоченные представители налогоплательщиков и плательщиков сборов
 - Статья 346.37. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений
 - Статья 346.38. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при выполнении соглашений
 - Статья 346.39. Особенности уплаты налога на добавленную стоимость при выполнении соглашений
 - Статья 346.40. Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений
 - Статья 346.41. Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений
 - Статья 346.42. Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений
- Раздел IX. Региональные налоги и сборы
 - Глава 27. Налог с продаж. - Утратила силу
 - Глава 28. Транспортный налог
 - Статья 356. Общие положения
 - Статья 357. Налогоплательщики
 - Статья 358. Объект налогообложения
 - Статья 359. Налоговая база
 - Статья 360. Налоговый период. Отчетный период
 - Статья 361. Налоговые ставки
 - Статья 362. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу
 - Статья 363. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу
 - Статья 363.1. Налоговая декларация
 - Глава 29. Налог на игорный бизнес
 - Статья 364. Понятия, используемые в настоящей главе
 - Статья 365. Налогоплательщики
 - Статья 366. Объекты налогообложения
 - Статья 367. Налоговая база
 - Статья 368. Налоговый период
 - Статья 369. Налоговые ставки
 - Статья 370. Порядок исчисления налога
 - Статья 371. Порядок и сроки уплаты налога
 - Глава 30. Налог на имущество организаций

Статья 372. Общие положения
Статья 373. Налогоплательщики
Статья 374. Объект налогообложения
Статья 375. Налоговая база
Статья 376. Порядок определения налоговой базы
Статья 377. Особенности определения налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности)
Статья 378. Особенности налогообложения имущества, переданного в доверительное управление
Статья 379. Налоговый период. Отчетный период
Статья 380. Налоговая ставка
Статья 381. Налоговые льготы
Статья 382. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу
Статья 383. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу
Статья 384. Особенности исчисления и уплаты налога по местонахождению обособленных подразделений организации
Статья 385. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения
Статья 385.1. Особенности исчисления и уплаты налога на имущество организаций резидентами Особой экономической зоны в Калининградской области
Статья 386. Налоговая декларация
Статья 386.1. Устранение двойного налогообложения

Раздел X. Местные налоги

Глава 31. Земельный налог

Статья 387. Общие положения
Статья 388. Налогоплательщики
Статья 389. Объект налогообложения
Статья 390. Налоговая база
Статья 391. Порядок определения налоговой базы
Статья 392. Особенности определения налоговой базы в отношении земельных участков, находящихся в общей собственности
Статья 393. Налоговый период. Отчетный период
Статья 394. Налоговая ставка
Статья 395. Налоговые льготы
Статья 396. Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу
Статья 397. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу
Статья 398. Налоговая декларация

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YA.RU