**Определяем расходы по УСНО (упрощенная система налогообложения)**

Королев С.А., эксперт журнала «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения»

За плечами очередной налоговый период – 2004 год, который выдался особенно тяжелым не только для налоговых органов (МНС преобразовано в Федеральную налоговую службу), но и для налогоплательщиков, в частности для применяющих УСНО (упрощенная система налогообложения).

На данный момент практика применения налогоплательщиками УСНО выявила по расходам ряд спорных моментов, часть которых была урегулирована, но большинство из них открыты для обсуждения и по сей день.

В данной статье мы рассмотрим наиболее интересные, на наш взгляд официальные публикации уполномоченных органов и постараемся в них разобраться.

**Расходы на подписку на периодические издания**

Минфин России считает, что налогоплательщики не вправе включать затраты на подписку на периодические издания в расходы при исчислении единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСНО, так как они не поименованы в закрытом перечне расходов ст. 346.16 НК РФ (Письмо МФ РФ от 11.10.04 № 03-03-02-04/1/22). Однако с этим можно не согласиться.

Да, действительно, напрямую расходы на подписку на периодические издания не указаны в перечне расходов, на которые при определении объекта налогообложения «упрощенец» вправе уменьшить свои доходы согласно ст. 346.16 НК РФ. При этом к расходам, принимаемым по УСНО, относятся материальные расходы, учитываемые в силу ст. 254 НК РФ. В соответствии с п. 6 ст. 254 НК РФ к таким расходам относятся затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями. Следовательно, чтобы принять расходы по подписке на периодические издания в уменьшение налогооблагаемой базы, необходимо доказать их производственный характер. Как это можно сделать, рассмотрим на примере.

Пример.

Частное охранное предприятие одновременно подписалось на два журнала: «Безопасность в современных условиях» и «Мир авто».

В своей производственной деятельности организация использует информацию о мерах по обеспечению безопасности на охраняемых объектах, полученную из журнала «Безопасность в современных условиях». Журнал «Мир авто» получает директор и читает в свободное от работы время. Производственная направленность расходов по подписке на журнал «Безопасность в современных условиях» налицо, в отличие от расходов на подписку на другой журнал.

Если печатные периодические издания в учетной политике организации отнесены к объектам основных средств (ОС), срок использования которых составляет 12 месяцев и более, то их стоимость налогоплательщики, применяющие УСНО, согласно пп. 1 п. З ст. 346.16 НК РФ могут списать на расходы как стоимость ОС в момент передачи их в эксплуатацию.

Если «упрощенец» компенсирует своему работнику расходы на подписку в соответствии с условиями договора, то на основании пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ для целей обложения единым налогом при определении объекта налогообложения налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы по статье «Расходы на оплату труда». Такие расходы принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль ст. 255 НК РФ.

**Расходы на приобретение и строительство ОС**

Когда под приобретением понимается покупка ОС, никаких разногласий по принятию расходов на приобретение ОС между налогоплательщиками и налоговыми органами не возникает. Налогоплательщики, применяющие УСНО, при определении объекта налогообложения уменьшают полученные доходы на расходы на приобретение ОС в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (с учетом положений п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Иначе складывается ситуация, когда возникает вопрос о принятии расходов, направленных на строительство и сооружение ОС. Официальная позиция налоговых органов по данному вопросу разъясняется в Письме МНС России от 07.05.04 № 22-1-14/853: в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налогоплательщики не вправе при исчислении налоговой базы уменьшать сумму полученных доходов на расходы по строительству объектов ОС и достройке объектов незавершенного строительства, поскольку такие расходы не включены в перечень расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы, установленный п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Также в частных ответах на вопросы налогоплательщиков и на консультациях налоговые органы трактуют «расходы на приобретение основных средств» как расходы на их покупку.

Такую же позицию заняло и Министерство финансов в письме от 19.04.04 № 04-02-05/2/15. Свою точку зрения Минфин обосновал тем, что п. 3 ст. 346.16 НК РФ позволяет учитывать в расходах лишь затраты на приобретение объектов ОС (приобретенных как в период применения УСНО, так и до перехода на «упрощенку»). С этим утверждением можно поспорить.

По толковому словарю слово «приобретение» означает «получение во владение чего-либо». Поэтому здание, построенное хозяйственным способом, точно так же находится во владении налогоплательщика, как и купленное. Следовательно, различий между зданием, приобретенным за плату, и построенным зданием нет, так как и в том, и в другом случае оно находится в собственности и владении налогоплательщика (организации, индивидуального предпринимателя).

Напомним, что при исчислении единого налога можно уменьшить полученные доходы на сумму расходов на приобретение ОС (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Расходами для целей исчисления единого налога признаются все обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика. Расходы и на покупку здания, и на его строительство можно признать обоснованными и документально подтвержденными. Следовательно, под расходами на приобретение ОС понимаются расходы на их приобретение (покупку), сооружение и изготовление. Более того, в пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ речь идет о расходах на приобретение ОС и не уточняется, каким образом они должны быть произведены – путем покупки ОС либо путем их сооружения или изготовления.

Исходя из изложенного, налогоплательщики, применяющие УСНО, при исчислении налогооблагаемой базы по единому налогу к расходам на приобретение ОС могут отнести и расходы на строительство объекта ОС по следующим основаниям:

во-первых, толкование специалистами налоговых органов и Минфина России термина «приобретение» ведет к нарушению принципа равенства налогообложения, закрепленного в п. 1 ст. 3 НК РФ;

во-вторых, при такой неоднозначной формулировке и трактовке положений НК РФ Минфин ставит в неравное положение организации (индивидуальных предпринимателей), применяющие УСНО и приобретающие объекты ОС за плату, и организации, которые строят точно такие же объекты своими силами или с помощью подрядчиков;

в-третьих, нельзя забывать об экономической природе затрат, связанных с поступлением объекта ОС на баланс предприятия. Независимо от того, каким способом этот объект поступил в организацию, расходы, понесенные ею, связаны с расширением производственных (вспомогательных) мощностей, направлены на извлечение дополнительной прибыли, а это значит, что они являются экономически оправданными.

Однако, несмотря на вышеприведенные аргументы, налогоплательщикам, по всей видимости, придется отстаивать свою правоту в суде.

А вот как быть с НДС, уплаченным налогоплательщиками, применяющими УСНО, при приобретении ОС, разъясняет Письмо МФ РФ от 04.11.04 № 03-03-02-04/1/44. Организации, применяющие УСНО, ведут учет ОС и НМА в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухучете. Согласно п. 8 ПБУ 6/01[1] в фактические затраты на приобретение объекта ОС включаются, в том числе, невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с его приобретением, сооружением и изготовлением.

В соответствии со ст. 346.11 НК РФ «упрощенцы» не признаются налогоплательщиками НДС. Поскольку суммы НДС, уплаченные ими при приобретении ОС и НМА, являются невозмещаемыми налогами, они входят в стоимость приобретаемых ОС и НМА и включаются в расходы в порядке, установленном ст. 346.16 НК РФ. Подпункт 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, по мнению Минфина, касается только НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам).

Обратите внимание: расходы, направленные на приобретение ОС, в период применения УСНО учитываются налогоплательщиками в момент ввода ОС в эксплуатацию независимо от того, погашены ли на этот момент заемные средства, привлеченные налогоплательщиком для приобретения объектов ОС (Письмо МФ РФ от 15.06.04 № 03-02-05/1/51).

**Расходы на коммунальные услуги**

До недавнего времени расходы на оплату водоснабжения, тепло- и электроэнергии налогоплательщиков, применяющих УСНО, налоговые органы принимали только в том случае, если характер деятельности таких налогоплательщиков был связан с производством. Если на «упрощенку» переведена торговая организация или предприятие непроизводственной сферы, то о данных расходах они могли забыть. Свое мнение налоговые органы обосновывали тем, что ст. 346.16 НК РФ, по которой определяются расходы для «упрощенцев», в отношении материальных затрат отсылает к ст. 254 НК РФ. Подпункт 5 п. 1 названной статьи позволяет учесть расходы на приобретение топлива, воды, энергии, потребляемые в технологических целях, на выработку энергии для производственных нужд. Отсюда ими и делался вывод о том, что на коммунальные платежи могут уменьшить свои налогооблагаемые доходы лишь производственные организации.

Действительно, приведенный в ст. 346.16 НК РФ перечень затрат является закрытым, и расходы на коммунальные услуги в нем не упомянуты. Однако при расчете единого налога можно учесть материальные расходы (пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), которые, в свою очередь, определяются в соответствии со ст. 254 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

В подпункте 5 п. 1 ст. 254 НК РФ говорится о том, что к материальным затратам относятся расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели. Таким образом, затраты на коммунальные услуги «упрощенцы» вправе включить в расходы

Но когда речь заходит о тех «упрощенцах», которые занимаются торговлей, возникает вопрос: что же включается в технологический процесс в торговле? Он решался налоговыми органами неоднозначно, вызывал множество споров и разногласий, поэтому многие налоговые инспекторы, перестраховываясь, запрещали торговым фирмам, перешедшим на УСНО, включать в расходы стоимость коммунальных услуг.

Вместе с тем в соответствии с ГОСТом Р 51303-99 («Торговля. Термины и определения…»)[2] под торгово-технологическим процессом понимается последовательность операций, обеспечивающих процесс купли-продажи товаров и товародвижения. То есть, если налогоплательщик, например, оплачивает услуги по отоплению и электроснабжению своего магазина, то такие затраты он вправе учесть при расчете единого налога.

По всей видимости, данные аргументы, повлияли на мнение налоговых органов, и в письме от 29.09.04 № 22-1-14/1578 Министерство по налогам и сборам изменило свою позицию. Расходы на оплату коммунальных услуг в данный момент учитываются при расчете единого налога всеми налогоплательщиками, перешедшими на УСНО, в том числе торговыми организациями и предприятиями непроизводственной сферы.

Отметим, что аналогичной точки зрения по данному вопросу придерживается и Минфин РФ (см. письма от 27.02.04 № 04-02-05/1/19, от 14.10.04 № 03-03-02-04/1/29).

**Расходы в виде курсовой разницы**

Отрицательная курсовая разница между курсом продажи валюты и курсом, который установил Центральный банк РФ, налогоплательщиками, переведенными на УСНО, в расходах не учитывается. Такие разъяснения даны ФНС России в письме от 12.11.04 № 22-1-14/1786. Налоговики ссылаются на отсутствие расходов в виде отрицательной курсовой разницы в исчерпывающем перечне расходов, установленном п. 1 ст. 346.16. НК РФ.

Однако положительную курсовую разницу, возникающую при такой операции, в случае применения «упрощенки» необходимо включить в доходы и уплатить с данных доходов единый налог. При этом налоговые органы приводят следующие аргументы. Статья 346.15 НК РФ требует от налогоплательщиков, применяющих УСНО, руководствоваться перечнем доходов, который приведен в ст. 250 НК РФ. В пункте 2 этой статьи как раз и упомянуты положительные разницы между курсом, по которому продана валюта, и курсом, установленным Центральным банком РФ.

**Расходы на приобретение спецодежды**

Многие организации и индивидуальные предприниматели выдают своим работникам спецодежду. В Письме МФ РФ от 09.06.04 № 03-02-05/2/34 разъяснено, можно ли учитывать ее стоимость в расходах при УСНО.

Согласно пп. 5 п. 1 и п. 2 ст. 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов» налогоплательщик уменьшает полученные доходы на материальные расходы, которые принимаются в порядке, предусмотренном ст. 254 НК РФ.

Так, пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ относит к материальным расходам, в том числе, затраты на приобретение спецодежды, стоимость которой включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода ее в эксплуатацию. При этом данные расходы должны быть экономически оправданы и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ).

Обратите внимание: затраты на приобретение спецодежды для своих работников могут быть отнесены организацией к материальным расходам при условии, что российским законодательством предусмотрено ее обязательное применение работниками, условия труда (профессия) которых требует приобретения (ношения) специальной одежды. Такие расходы производятся в соответствии с Правилами обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты[3].

Таким образом, налогоплательщики, применяющие УСНО, при исчислении налоговой базы по единому налогу имеют право учесть расходы на приобретение спецодежды.

**Платежи за загрязнение окружающей среды**

Налогоплательщики, перешедшие на УСНО и выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить полученные доходы на расходы, которые предусмотрены п. 1 ст. 346.16 НК РФ, в том числе и на суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах (пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Платежи за загрязнение окружающей природной среды взимаются в соответствии с Постановлением Правительства РФ № 632[4].

Обратите внимание: данные платежи не относятся к налогам и сборам, установленным законодательством РФ о налогах и сборах (не поименованы в перечне налогов и сборов, установленном ст. 13 – 15 НК РФ). Они являются неналоговыми платежами (к аналогичному выводу пришел Конституционный суд РФ в определении от 10.12.02 № 284-0). Следовательно, названные платежи не могут быть включены налогоплательщиками в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу по пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Однако Минфин России в своем письме от 09.07.04 № 03-03-05/1/70 указывает на то, что согласно пп. 5 п. 1 и п. 2 ст. 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения по единому налогу учитываются материальные расходы, которые принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль ст. 254 НК РФ. А в силу пп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся, в том числе, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду. Таким образом, налогоплательщики, применяющие УСНО и определяющие налоговую базу как разницу между доходами и расходами, учитывают платежи за предельно допустимые выбросы в составе материальных расходов.

В соответствии с п. 6 Постановления Правительства РФ № 632 в случае отсутствия у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная. То есть, если налогоплательщик не имеет разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов, то плата за загрязнение окружающей среды не может быть учтена в составе расходов при определении налоговой базы по единому налогу.

**Расходы на содержание автотранспорта**

Налогоплательщики, применяющие УСНО и выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при исчислении единого налога вправе учесть расходы на содержание служебного автотранспорта (пп. 12 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При этом следует иметь в виду, что состав таких расходов Налоговым кодексом не определен.

В Письме МФ РФ от 22.06.04 № 03-02-05/2/40 обращено внимание на то, что при отнесении тех или иных расходов к расходам на содержание служебного автотранспорта налогоплательщик должен учитывать следующие условия:

Транспортное средство используется организацией для извлечения прибыли.

Расходы должны быть обоснованы (под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме).

Расходы должны быть документально подтверждены (под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ).

Также в данном письме указанно, что расходами на содержание служебного автотранспорта, в частности, могут быть признаны расходы на приобретение горюче-смазочных материалов в пределах норм, определенных в технической документации к транспортному средству, и расходы по оплате услуг автостоянки, в случае если с предприятием, содержащим автостоянку, заключен договор на оказание услуг.

Стоимость товаров, приобретенных для последующей перепродажи

В соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать расходы по приобретению товаров с целью последующей реализации в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по единому налогу. При этом возникает вопрос: в какой момент принимать в расходы покупную стоимость товаров, приобретенных для последующей перепродажи, – в момент их фактической оплаты либо в момент получения доходов от их реализации?

В Письме ФНС России от 13.10.04 № 22-1-15/1667 указывается на то, что налогоплательщики, применяющие УСНО, вправе включить в расходы стоимость товаров, приобретенных для последующей перепродажи, только в момент получения доходов от реализации данных товаров, и что НДС и таможенные платежи, уплаченные по товарам, приобретенным для дальнейшей продажи, в целях исчисления единого налога можно включить в состав расходов только в момент получения доходов от реализации этих товаров.

Вместе с тем Министерство финансов заняло иную позицию по данному вопросу. В своем письме от 11.10.04 № 03-03-02-04/1/22 Минфин, ссылаясь на п. 2 ст. 246.17 НК РФ, отметил, что налогоплательщики, применяющие УСНО, используют кассовый метод признания расходов. Поэтому если товар, приобретенный для последующей перепродажи, оплачен поставщику независимо от того, получен ли доход от его реализации, то покупная стоимость товара включается в расходы в момент его фактической оплаты (кассовый метод). Также в письме подчеркнуто, если товар получен, продан, но не оплачен поставщику, то его покупная стоимость может быть принята в качестве расходов только после оплаты товара поставщику.

**Список литературы**

[1]Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. Приказом МФ РФ от 30.03.01 № 26н.

[2]Государственный стандарт РФ ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения», принят и введен в действие Постановлением Госстандарта России от 11.08.99 № 242-ст.

[3]Постановление Минтруда России от 18.12.98 № 51 «Об утверждении Правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты».

[4]Постановление Правительства РФ от 28.08.92 № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия».