**ОГЛАВЛЕНИЕ**

1. **ВВЕДЕНИЕ ……………………………………………………….3**
2. **УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРИ УСНО …………………………4**
3. **ПРЕДСТОЯЩИЕ ПОПРАВКИ К УСНО ……………………. 5**
4. **СЖАТО ОБ УПРОЩЕННОМ ………………………………….7**
5. **ПОРЯДОК РАСЧЕТА ЕДИНОГО НАЛОГА ………………..11**
6. **НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ …………………………………………...15**
7. **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ……………………………………. 17**
8. **ПЕРЕХОДНЫЕ РОЛОЖЕНИЯ ……………………………….20**
9. **ДЕКЛАРАЦИЯ ПО УСНО ……………………………………..24**
10. **НАЛОГИ, УПЛАЧИВАЕМЫЕ ПРИ УСНО …………………27**
11. **ВОЗВРАТ НА ОБЩИЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ..28**
12. **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ ………….32**

**ВВЕДЕНИЕ**

По словам первого замминистра финансов Сергея Шаталова, в связи с введением упрощенной системы налогообложения малые предприятия в 2003 г. будут платить в 2,5–3 раза меньше налогов и взносов, чем в прошлом году. МНС России к достоинствам новой УСНО относит также значительное упрощение процедуры ведения учета доходов и расходов и сокращение объема представляемой отчетности. По словам начальника Управления налогообложения малого бизнеса МНС России Анатолия Мельниченко, прежняя УСНО не пользовалась популярностью у налогоплательщиков – ее применяли менее 7% от общего числа малых предприятий и 3% предпринимателей. Это объясняется ранее действовавшими жесткими ограничениями по штату и выручке, высокими ставками налога, невозможностью относить «входной» НДС на затраты.

В федеральном бюджете на 2003 г. запланированы небольшие поступления от новых налоговых режимов. Так, поступления по ЕНВД оцениваются в 7 млрд руб. (по бюджету 2002 г. – 3,3 млрд руб.), по УСНО – около 1,5 млрд руб. (2002 г. – 2,4 млрд руб.). Скромный размер поступлений по УСНО объясняется опасениями, что существенная часть налогоплательщиков будет уплачивать минимальный налог. Между тем, по данным на начало 2003 г., налог 6% от доходов будут платить 57% организаций, перешедших на УСНО. Среди предпринимателей объект в виде дохода выбрали почти 80%. О В региональных бюджетах прогнозируется существенный рост в 2003 г. поступлений от УСНО. Например, в бюджет Екатеринбурга единого налога должно поступить в пять раз больше, чем в прошлом году. Это объясняется отменой ЕНВД в регионе. Наверняка увеличатся поступления в бюджет Алтайского края, в котором был зафиксирован массовый переход на УСНО – более 4,7 тыс. организаций и около 24,5 тыс. предпринимателей. Налогоплательщики, перешедшие на УСНО, столкнулись с вопросами своих клиентов о причинах отсутствия НДС. Как правило, клиентам для обоснования расчетов без НДС было достаточно копии уведомления налогового органа о переходе поставщика на УСНО с 2003 г. или указания в документах ссылки на освобождение от НДС по гл. 26.2 НК РФ. О Несмотря на то что НДС при применении «упрощенки» не уплачивается, с этим налогом в начале года было связано большинство вопросов налогоплательщиков, перешедших на УСНО. В Правительстве РФ осознают, что многие моменты, прежде всего по переходному периоду, в законодательстве не прописаны, и сейчас заинтересованные ведомства их тщательно анализируют – возможно, вскоре последуют как их разъяснения, так и предложения по уточнению НК РФ.

По имеющейся информации, налоговые органы будут тщательно следить за тем, чтобы перешедшие на УСНО налогоплательщики восстановили принятый ранее к вычету НДС по числящимся в учете товарно-материальным ценностям, основным средствам и нематериальным активам. Восстановленный налог должен быть отражен в отчетности за последний налоговый период перед переходом на УСНО и уплачен не позднее 20 января 2003 г.

Многие налогоплательщики решили воспользоваться возможностью сменить объект налогообложения в связи с поправками в гл. 26.2 НК РФ. Особенно это актуально для организаций торговли – некоторые из них не указывали объект в заявлении о переходе на УСНО, поскольку ждали этих поправок. В ряде регионов налоговые органы не препятствовали этому и предлагали «дописать» старое заявление.

Учетная политика при УСНО

Учет доходов и расходов при применении УСНО ведется в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ, но при этом учет основных средств (ОС) и нематериальных активов (НМА) ведется по правилам бухгалтерского учета.

Напомним, что нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрена вариантность в учете ОС и НМА. Следовательно, любой налогоплательщик, применяющий УСНО, обязан, как минимум, закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета применяемые способы начисления амортизации по группам:

1) объектов ОС:

– линейный;

– уменьшаемого остатка;

– по сумме чисел лет срока полезного использования;

– пропорционально объему продукции (работ);

2) объектов НМА:

– линейный;

– уменьшаемого остатка;

– пропорционально объему продукции (работ).

Из предусмотренных ПБУ 6/01 вариантов списания объектов ОС стоимостью не более 10 000 руб. за единицу, а также приобретенных книг, брошюр и т. п. изданий «упрощенцы» могут выбрать только один – путем списания на затраты на производство в момент ввода в эксплуатацию указанных объектов.

Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта, налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, следует закрепить в учетной политике, но уже для целей исчисления единого налога, способ списания сырья и материалов и стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. Такая необходимость вызвана прямым указанием гл. 26.2 НК РФ, что названные виды расходов принимаются в порядке, установленном для исчисления налога на прибыль организаций статьями 254 и 268 соответственно. Напомним, что налогоплательщик может выбрать один из следующих методов списания:

– по стоимости единицы запасов (товаров);

– по средней стоимости;

– ФИФО;

– ЛИФО.

Глава 26.2 НК РФ прямо не устанавливает обязанности налогоплательщиков, применяющих УСНО, утверждать и представлять в налоговые органы учетную политику для целей как бухгалтерского, так и налогового учета. Тем не менее, этот документ следует составить в упрощенной форме и утвердить, а представлять его в налоговые органы налогоплательщик не должен. ПЦ

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на УСНО, сохраняется общий порядок представления статистической отчетности.

Как и раньше, организации – субъекты малого предпринимательства (в том числе перешедшие на УСНО) ежеквартально должны отчитываться по форме № ПМ «Сведения об основных показателях деятельности малого предприятия». Ежеквартального представления бухгалтерской отчетности в связи с освобождением от обязанности ведения бухгалтерского учета не требуется.

Новая форма № ПМ2 введена в действие с отчета за I квартал 2003 г. и, как и прежде, подлежит представлению организациями – субъектами малого предпринимательства по перечню, установленному органами государственной статистики. Срок представления указанного отчета также не изменился – 29-е число после отчетного периода.

Напомним, что к субъектам малого предпринимательства относятся коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъектов РФ. общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней

|  |  |
| --- | --- |
| Отрасль | Количество человек |
| Промышленность, строительство, транспорт | 100 |
| Сельское хозяйство, научно-техническая сфера | 60 |
| Розничная торговля и бытовое обслуживание населения | 30 |
| Оптовая торговля, остальные отрасли и виды деятельности | 50 |

Таким образом, большинству организаций, перешедших на УСНО с 1 января 2003 г., по истечении I квартала до 29 апреля нужно представить в органы статистики отчет по новой форме № ПМ, а также копии Налоговой декларации по единому налогу.

Информация о необходимости представления копии Налоговой декларации получена редакцией в отделах государственной статистики г. Москвы. Однако инспекторы отделов предлагают по истечении I квартала – в апреле – обратиться в свой территориальный орган статистики и уточнить, какие именно формы отчетности нужно будет представлять за истекший период.

Индивидуальным предпринимателям, в том числе перешедшим на УСНО, предстоит в 2003 г. отчитываться по следующим формам. Предприниматели, осуществляющие продажу товаров населению, представляют до 25 сентября 2003 г. по состоянию на I сентября 2003 г. форму № 1-ИНД (торг) «Анкета обследования индивидуальных предпринимателей в розничной торговле». Предприниматели, занимающиеся промышленным производством (по перечню, установленному органами государственной статистики), ежеквартально – на 15-й день после отчетного периода – отчитываются по форме № 1-ИП (пром) «Сведения о промышленной деятельности индивидуального предпринимателя»

**ПРЕДСТОЯЩИЕ ПОПРАВКИ К УСНО**

Упрощенная система налогообложения, безусловно, льготная. Налоговая нагрузка на налогоплательщика по сравнению с общеустановленной системой налогообложения серьезно снижается. Поэтому желающих перейти на упрощенную систему налогообложения много. К началу года подали заявления на применение упрощенной системы налогообложения около 200 тыс. организаций (это более 13% всех реально действующих юридических лиц), а также более 300 тыс. индивидуальных предпринимателей. Среди организаций выбрали объектом налогообложения доход более 60%, среди индивидуальных предпринимателей – около 80%.

Поступления в бюджет от применения упрощенной системы запланированы на этот год на уровне 4,9 млрд руб. (от ЕНВД – 23,4 млрд руб.), что несколько ниже аналогичных показателей предыдущего года.

Сможет ли организация, занимающаяся оптовой торговлей и перешедшая на упрощенную систему налогообложения, начавшая также осуществлять розничную торговлю, подлежащую обложению ЕНВД, продолжать применять упрощенную систему в отношении оптовой торговли?

Положениями ст. 346.12 гл. 26.2 НК РФ четко определено, в каких случаях налогоплательщики не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

в том числе, если они осуществляют виды деятельности, облагаемые единым налогом на вмененный доход. И хотя в данной главе конкретный порядок перехода на общеустановленную систему налогообложения не прописан, добросовестный налогоплательщик обязан исчислять и уплачивать налоги по общеустановленной системе налогообложения с того квартала, в котором допущено несоблюдение требований вышеуказанной статьи. В противном случае налоговые органы имеют основания в судебном порядке взыскать с такого налогоплательщика причитающиеся к уплате налоги и привлечь его к ответственности за их неуплату.

В ситуации, когда организация применяет упрощенную систему налогообложения и часть своей деятельности осуществляет в соседнем регионе, где такая деятельность подлежит обложению

ЕНВД, вправе ли организация не уплачивать данный налог на территории соседнего региона? Вправе ли организация продолжать применять упрощенную систему налогообложения?

Система налогообложения в виде ЕНВД является обязательной. Декларации подаются налогоплательщиками по месту осуществления деятельности. Если данный вид деятельности в соответствии с региональным законодательством подлежит обложению ЕНВД, организация или индивидуальный предприниматель обязаны представить соответствующую декларацию и уплачивать ЕНВД. Как было сказано выше, в этом случае налогоплательщик теряет право на применение упрощенной системы налогообложения.

В случае если организация планирует со следующего года перейти на упрощенную систему налогообложения, расчет средней численности работников на какую из дат будет являться основанием для выполнения условия подп. 15 п. 3 ст. 346,12 НК РФ? Может ли организация перейти на упрощенную систему если в IV квартале ограничение по численности работников будет превышено? Если организация, применяющая упрощенную систему, допустила превышение численности работников, должна ли она перейти на общеустановленную систему налогообложения?

Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения подается организацией в период с 1 октября по 30 ноября. В данном случае последним отчетным периодом перед подачей заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения является 9 месяцев. В связи с этим в целях применения положения, предусмотренного подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, учитывается средняя численность работников, определяемая по состоянию на 1 октября года, в котором подано заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Поэтому если ограничение по численности работников будет превышено в IV квартале, но не было превышено по состоянию на 1 октября года, в котором подается заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, то организация сможет перейти на упрощенную систему налогообложения.

Если же организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, допустит превышение численности работников за любой отчетный период, то она должна перейти на общеустановленную систему налогообложения с начала того квартала, в котором будет допущено это превышение.

Существует некоторое противоречие положений гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ в отношении определения доходов индивидуального предпринимателя. Порядок определения доходов организаций и индивидуальных предпринимателей установлен ст. 346.15 НК РФ. Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Исходя из изложенного, а также учитывая то обстоятельство, что одним из объектов налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов (прибыль, полученная от осуществляемой предпринимательской деятельности), в доходы индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения, при определении того или иного выбранного им объекта налогообложения включаются все поступления (как в денежной, так и в натуральной форме) от реализации товаров (работ, услуг), имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, а также стоимость такого имущества, полученная им на безвозмездной основе.

Приказ Минфина России от 11.12.2002 № 127н установил коды бюджетной классификации (КБК) для единого налога, взимаемого в связи с применением УСНО, а также для единого минимального налога, зачисляемого в бюджеты государственных внебюджетных фондов.

СЖАТО ОБ УПРОЩЕННОМ

Комментарий к главе 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ

Упрощенная система налогообложения (далее – УСНО) не является отдельным видом налога – это специальный налоговый режим. Напомним, что таковым признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, которым в том числе может быть предусмотрена и замена совокупности налогов и сборов одним налогом.

При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения определяются в порядке, предусмотренном НК РФ. Напомним, что при установлении нового налога законом должны быть определены его обязательные элементы: объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговый период, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты и налога. Поэтому для лучшего понимания этого специального режима налогообложения имеет смысл представить его именно в виде указанных элементов, а также прочих показателей и особенностей, относящихся к налогоплательщикам, применяющим УСНО.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент режима/особенность | Характеристика | Нормативное обеспечение |
| 1 | 2 | 3 |
| Налогоплательщики | Соответствующие условиям применения УСНО и уведомившие налоговый орган: – организации – индивидуальные предприниматели | Статьи 346.11, 346.12 НКРФ |
| Условия применения режима | Установлен ряд ограничений: – для перехода на УСНО – для применения УСНО При несоблюдении ограничений осуществляется возврат на общий режим налогообложения | Статьи 346.12. 346.13 НКРФ |
| Процедура перехода | Необходимо с 1 октября по 30 ноября подать заявление в налоговый орган (вновь созданные организации и зарегистрированные предприниматели могут подать заявление при постановке на налоговый учет) В налоговом органе необходимо зарегистрировать Книгу учета доходов и расходов: – до начала налогового периода, если она ведется на бумажном носителе – по окончании налогового периода, если она ведется в электронном виде | Статья 346.13 НКРФ; Приказ МНС России от 19.09.2002 № ВГ-3-22/495 |
| Переходные положения | Переход на УСНО прямо влияет на исчисление НДС | Статья 346.25, гл. 21 НКРФ |
| Объект налогообложения | По выбору: – доходы – доходы, уменьшенные на величину расходов С 2005 г. объектом налогообложения могут быть только доходы, уменьшенные на величину расходов | Статья 346.14 НК РФ; ст. 6 Федерального закона от 24.07.2002 № 104-ФЗ |
| Выбор объекта налогообложения | Добровольный Изменение объекта налогообложения невозможно в течение всего срока применения УСНО Новым налогоплательщикам после подачи заявления можно поменять объект налогообложения, уведомив об этом налоговый орган до 20 декабря | Статьи 346.13, 346.14 НКРФ |
| Налоговая база и порядок исчисления налога | Установлены в зависимости от выбранного объекта налогообложения | Статьи 346.18, 346.21 НКРФ |
| Налоговая ставка | 6% доходов 15% доходов, уменьшенных на величину расходов, но не менее суммы минимального налога – 1% от доходов | Статьи 346.18, 346.20 НКРФ |
| Налоговые льготы | Не установлены | Глава 26.2 НК РФ |
| Уменьшение суммы налога | Для объекта налогообложения «доходы» установлены два вида вычетов, уменьшающих сумму налога: – страховые взносы на обязательное пенсионное страхование – уплачиваемые за свой счет работникам суммы пособий по временной нетрудоспособности | Глава 26.2, ст. 346.21 НКРФ |
| Налоговый (отчетный) период | Налоговый период – календарный год Отчетные периоды – I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года | Статья 346.19 НК РФ |
| Порядок уплаты налога | Уплата налога и квартальных авансовых платежей производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) единым платежом с последующим распределением по бюджетам органами федерального казначейства КБК на 2003 г. для единого налога – 1030110, для минимального налога – 1030120 | Статьи 346.21, 346.22 НКРФ; Приказ Минфина России от 25.05.1999 № 38н (ред. от 31.12.2002) |
| Сроки уплаты налога | По итогам отчетного периода (ежеквартально) не позднее: – 25 апреля – 25 июля – 25 октября По итогам налогового периода не позднее: – 31 марта Минимальный налог уплачивается исключительно по итогам налогового периода – не позднее 31 марта | Статьи 346.21, 346.23 НКРФ; Приказ МНС России от 10.12.2002 № БГ-3-22/706 |
| Отчетность по налогу | По истечении налогового (отчетного) периода налоговые декларации по утвержденной МНС России форме представляются в налоговые органы по месту нахождения организации (месту жительства предпринимателя) Книга учета доходов и расходов не является отчетностью по налогу | Статья 346.23 НК РФ; Приказ МНС России ОТ 12.11.2002 № БГ-3-22/647 |
| Сроки подачи от-четности | По итогам отчетного периода (ежеквартально) не позднее: – 25 апреля – 25 июля – 25 октября |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | По итогам налогового периода не позднее: – для организаций – 31 марта – для предпринимателей – 30 апреля |  |
| Ответственность налогоплательщиков | Применяются общие положения НК РФ и КоАП РФ | Главы 15, 16НКРФ; КоАП РФ |
| Обязательные виды учета и отчетности | Организации и предприниматели обязаны вести: – налоговый учет на основе Книги учета доходов и расходов – учет показателей по прочим налогам, сборам и взносам – учет показателей по налогам, исчисляемых в качестве налоговых агентов – бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов Организации и предприниматели обязаны соблюдать порядок представления статистической отчетности Организации обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций | Статьи 346.11, 346.24 НК РФ; п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ; Решение Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.93 № 40; Закон РФ от 18.06.93 № 5215-1 |
| Уплата иных налогов и сборов | Уплачиваются все иные налоги и сборы, за исключением: – налога на прибыль организаций (для предпринимателей – налога на доходы физических лиц в части доходов от предпринимательской деятельности) – НДС (за исключением «ввозного») – налога с продаж –ЕСН – налога на имущество предприятий (для предпринимателей – налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) В общем порядке уплачиваются: – страховые взносы на обязательное пенсионное страхование – страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний В добровольном порядке могут уплачиваться взносы в ФСС РФ на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности За налогоплательщиками сохраняются обязанности налоговых агентов | Статья 346.11 НКРФ и законы о налогах (сборах); Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ; Федеральный закон от 24.07.98 № 125-ФЗ; Федеральный закон от 31.12.2002 № 190-ФЗ |
| Возврат на общий режим налогообложения | Добровольный возврат возможен лишь с начала нового календарного года, если не нарушены условия применения УСНО Возврат на общий режим налогообложения обязателен в случае превышения ограничений по доходу или остаточной стоимости ОС и НМА – с начала квартала, в котором было допущено превышение 0 переходе необходимо уведомить налоговый орган: – при превышении указанных ограничений – в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода . | Статьи 346.12, 346.13 НК РФ; Приказ МНС России от 19.09.2002 № ВГ-3-22/495 |
| Переходные положения при возврате на общий режим налогообложения | Установлены для организаций при переходе на общий режим налогообложения с использованием метода начислений. Установлены для всех налогоплательщиков в части пересчета сумм амортизации ОС по правилам гл. 25 НК РФ с включением разницы в налоговую базу по налогу на прибыль (доходы) | Статья 346.25 НК РФ |

**Порядок определения доходов, расходов и расчета единого налога при**

**применении УСНО**

**Доход** – экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в отношении различных доходов на основе соответствующих глав НК РФ.

Для всех плательщиков единого налога, работающих по УСНО, датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату получения доходов, и учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам. Рыночная цена определяется в соответствии со ст. 40 НК РФ.

Определение доходов организациями

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учитывают для целей налогообложения доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, а также внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьями 249, 250 НК РФ, и не учитывают доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходами от реализации являются:

1) выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;

2) выручка от реализации ранее приобретенных товаров;

3) выручка от реализации имущественных прав.

Понятие «реализация» подразумевает передачу на возмездной основе (а в некоторых случаях – и на безвозмездной основе) права собственности на товары, результаты работ или оказание услуг.

Таким образом, в определении налоговой базы по единому налогу при УСНО участвуют все доходы (как в денежной, так и в натуральной форме), полученные от реализации любого имущества или имущественных прав налогоплательщика, а также за выполненные им работы или оказанные услуги. Доходом от реализации

являются также полученные от покупателей денежные средства (имущество) в виде предварительной оплаты (авансы).

Внереализационными доходами для целей исчисления налога на прибыль признаются доходы, не являющиеся доходами от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). Перечень внереализационных доходов, приведенный в ст. 250 НК РФ, является открытым.

Внереализационными доходами налогоплательщика, в частности, признаются:

– доходы от долевого участия в других организациях;

– доходы в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

– доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду), если они не учитываются налогоплательщиком в качестве доходов от реализации;

– доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

– доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ;

– иные внереализационные доходы.

Организации, применяющие УСНО, при определении налоговой базы по единому налогу не учитывают следующие доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

2) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (или иным аналогичным договорам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации";

4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества;

5) в виде имущества, имущественных прав и неимущественных прав, которые получены в пределах первоначального взноса участником (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

6) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в установленном порядке;

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ;

8) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

9) в виде сумм процентов за просрочку при возврате из бюджета (внебюджетного фонда) излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм налого;

10) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого

финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. В частности, к средствам целевого финансирования относятся средства дольщиков и (или) инвесторов, аккумулированные на счетах организации-застройщик;

11) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ;

12) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ;

13) другие поступления имущества и денежных средств, поименованные в ст. 251 НК РФ.

**Определение доходов индивидуальными предпринимателями**

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности". Доходы, не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, не должны включаться в налоговую базу по единому налогу и подлежат обложению налогом на доходы физических лиц в соответствии с требованиями гл. 23 НК РФ.

Под предпринимательской деятельностью понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли26.

В составе доходов от предпринимательской деятельности налогоплательщики – индивидуальные предприниматели должны учитывать те же доходы, что и организации.

**Расходы**

Расходы учитываются только теми налогоплательщиками, которые в качестве объекта налогообложения выбрали доходы, уменьшенные на величину расходов. Расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

По общему правилу расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты в порядке, установленном ст. 273 НК РФ. Расходы на ОС и НМА учитываются по правилам гл. 26.2 НК РФ также после их фактической оплаты. Перечень расходов, принимаемых для целей исчисления налоговой базы по единому налогу при упрощенной системе налогообложения и приведенный в ст. 346.16 НК РФ, является закрытым.

**Расходы на приобретение основных средств**

Расходы на приобретение основных средств уменьшают полученные налогоплательщиком доходы. При этом такие расходы принимаются в особом порядке, который зависит от того, были ли основные средства приобретены до или после перехода на упрощенную систему налогообложения.

**1. Основные средства приобретены в период применения УСНО**.

Расходы на приобретение объектов основных средств (состав их определяется по правилам бухгалтерского учета), право собственности на которые перешло

к налогоплательщику в период применения упрощенной системы, признаются расходами для целей исчисления единого налога в момент ввода соответствующих объектов основных средств в эксплуатацию и отражаются в налоговом учете (в Книге учета доходов и расходов) в последний день отчетного (налогового) периода в оценке по правилам бухгалтерского учета. При этом не надо забывать, что по общему правилу расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Но если в течение трех лет с момента приобретения объектов основных средств (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения) соответствующий объект основных средств реализуется (передается) другому лицу, то налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Это означает, что налоговая база за тот период, когда объект основных средств был приобретен, оплачен и введен в эксплуатацию, должна быть увеличена на сумму расходов на приобретение соответствующего объекта основных средств. В результате этого возникнет недоимка по единому налогу за отчетный (налоговый) период, в котором расходы по объекту основных средств были приняты в уменьшение доходов.

Налоговая база за все последующие отчетные (налоговые) периоды до момента реализации (передачи) объекта основных средств должна быть уменьшена на сумму амортизации по данному объекту основных средств, исчисленную в соответствии со ст. 259 НК РФ. В результате этого возникнет переплата по единому налогу за соответствующие отчетные (налоговые) периоды. Эти суммы могут быть зачтены в счет погашения недоимки по единому налогу за период, в котором расходы по объекту основных средств были приняты в уменьшение доходов.

**2. Основные средства приобретены до перехода на УСНО**.

Расходы на приобретение объектов основных средств, право собственности на которые перешло к налогоплательщику до перехода на упрощенную систему, принимаются для целей обложения единым налогом в размере, равном остаточной стоимости данных основных средств на момент перехода на УСНО. Но в уменьшение доходов данные расходы принимаются не сразу, а в течение 1–10 лет (в зависимости от срока полезного использования соответствующего объекта основных средств, который определяется в соответствии со ст. 258 НК РФ). При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам равными долями (поквартально).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Срок полезного использования ОС | Амортизационная группа (ст. 258 НК РФ) | Период включения остаточной стоимости ОС в расходы на их приобретение |
| До 3 лет | 1–2 | В течение первого года применения УСНО |
| От 3 до 15 лет включительно | 3–6 | 50% – в течение первого года применения УСНО 30% – в течение второго года 20% – в течение третьего года |
| Более 15 лет | 7–10 | Равными долями в течение 10 лет применения УСНО |

Однако есть еще один нюанс – если основные средства, приобретенные до перехода на УСНО и числящиеся у налогоплательщика – организации, применявшей ранее общий режим налогообложения с использованием метода начислений, еще не оплачены, их остаточная стоимость не может быть включена в расходы. Только начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата соответствующих объектов основных средств, их остаточная стоимость может быть включена в расходы на приобретение основных средств в порядке, рассмотренном выше.

**Расходы на приобретение нематериальных активов**

Налоговый кодекс РФ не определяет особого порядка признания расходов на приобретение нематериальных активов, в отличие от расходов на приобретение основных средств. В связи с этим такие расходы должны уменьшать полученные доходы при формировании налоговой базы по единому налогу в общем порядке, то есть по мере их оплаты и постановки на учет.

Кроме того, не определен и порядок учета нематериальных активов, приобретенных до перехода на упрощенную систему. Поэтому остаточная стоимость таких нематериальных активов не может быть учтена в составе расходов.

**Расходы на приобретение покупных товаров**

Затраты в виде стоимости товаров, определенной одним из методов, указанных в подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ (по методу ФИФО, ЛИФО, по средней стоимости или по стоимости единицы товара), учитываются в составе расходов в момент реализации данных товаров. Поэтому, даже если приобретенный товар оплачен и оприходован, в Книге учета доходов и расходов его стоимость не отражается до тех пор, пока данный товар не будет продан. В момент фактической реализации товаров (при условии, что они уже оплачены) в Книге производится соответствующая запись. Если же реализуются еще не оплаченные поставщику товары, то запись в Книге учета доходов и расходов производится в момент их оплаты.

**Суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам)**

Порядок признания уплаченного НДС в качестве расхода следующий:

– НДС может быть списан в расходы только по тем товарам (работам, услугам), расходы по которым учитываются при применении УСНО». Например, НДС в части расходов на юридические и информационные услуги в состав расходов включить нельзя, как и саму стоимость подобных услуг;

– НДС списывается в расходы текущего отчетного периода в той части, в какой в этом периоде в целях исчисления единого налога признан сам расход. Например, уплаченные при приобретении покупных товаров суммы НДС следует списать в расход после фактической реализации этих товаров, а НДС по расходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, следует списывать в расход равномерно, как и сами эти расходы;

– НДС списывается в расходы отдельной строкой и не включается в расход, с которым он связан. Исключение составляет НДС, уплаченный при приобретении объекта ОС и НМА и включаемый в стоимость этого объекта ОС и НМА.

\* Ситуация, когда у налогоплательщика за счет вычета сумм налога за предыдущий отчетный период возникнет переплата по единому налогу, вполне реальна – например, во втором и последующих кварталах года доходов у налогоплательщика практически нет, однако ряд постоянных расходов (прежде всего, на зарплату) он продолжает нести.

Для объекта налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов, в последующие годы

Если по итогам 2003 г. налогоплательщиком будет уплачен минимальный налог, то схема расчета налога в следующих налоговых периодах будет дополняться учетом переносимой части минимального налога. Согласно п. 6 ст. 346.18 НК РФ налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Организация налогового учета при УСНО

Налоговый учет призван обеспечить формирование необходимых для целей исчисления единого налога показателей и схематично выглядит следующим образом.

Основанием для отражения операций в налоговом учете служат первичные документы, даты и номера которых должны быть отражены в соответствующей графе Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Под первичными документами понимаются оправдательные документы, которыми должны оформляться все хозяйственные операции, проводимые организацией.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

**Книга учета доходов и расходов**

В Книге учета доходов и расходов для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

МНС России рассматривает возможность заполнить форму Книги графами, в которых будут учитываться и расходы, не признаваемые таковыми по гл. 26.2 НК РФ. А налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, должны будут фиксировать в Книге и все произведенные расходы. Это объясняется в том числе поправками, внесенными в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», согласно которым применяющие УСНО организации освобождены от ведения бухгалтерского учета в полном объеме и ведут лишь учет ОС и НМД.

Дополнение формы Книги графами, с учетом которых можно будет учесть все понесенные налогоплательщиками расходы, позволит им формировать финансовый результат непосредственно при ведении налогового учета и избавит их от необходимости вести отдельный финансовый учет. Предполагается, что новая форма Книги учета доходов и расходов будет утверждена в I квартале 2003 г.

**ФОРМА КНИГИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Особенность/основание | Требование Порядка | Примечание |
| Форма ведения (п. 1.4 Порядка) | На бумажных носителях либо в электронном виде | При ведении Книга в электронном виде она должна быть вьведена на бумажный носитель |
| Язык ведения (п. 1.3 Порядка) | Русский | Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов РФ, должны иметь построчный перевод на русский язык, нотариальное заверение перевода не требуется |
| Срок ведения (п. 1.5 Порядка; п. 7 ст. 346.18, подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ) | Календарный год | Сроки хранения Книги за предыдущие годы: общий – четыре года (ст. 23 НКРФ), специальный – вплоть до 14 лет в случае переноса полученного убытка на будущее |
| Заверение Книга (п. 1.5 Порядка) | Книга должна быть прошнурована и пронумерована с указанием на последней странице числа страниц, которое: – подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии); – заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью | Книга в бумажном виде заверяется до начала налогового периода. При нехватке страниц Книги необходимо заверить в налоговом органе дополнительные листы в виде приложения. При ведении Книга в электронном виде после ее вьвода на бумагу необходимо аналогичное подтверждение числа страниц подписью должностного лица налогового органа и печатью налогового органа по окончании налогового периода |
| Внесение изменений в учетные записи (п. 1.6Порядка) | Допускается обоснованное исправление ошибок | Исправление в Книге необходимо заверить подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии) |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Раздел Книги | Содержание | Особенность заполнения |
| I. Доходы и расходы | На основании первичного документа указываются содержание регистрируемой операции и учитываемая сумма дохода или расхода по ней | Расходные операции отражаются только налогоплательщиками, выбравшими объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Доходы и расходы учитываются в течение каждого квартала отдельно. По итогам отчетного (налогового) периода суммарные данные за предыдущий отчетный период приплюсовываются к данным текущего квартала |
| II. Расчет расходов на приобретение ОС | Установлен порядок рас-чета расходов как по новым ОС, так и по приобре-тенным до применения упрощенной системы | Этот раздел заполняется только налогоплательщиками с объектом налогообложения «доходы за вычетом расходов». Раздел II также заполняется в течение каждого квартала отдельно. Итоговые данные о сумме принимаемых расходов за этот квартал (а не отчетный период в целом) переносятся последней записью в разд. I |
| III. Расчет налоговой базы по единому налогу | Формируется налоговая база (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов) исходя из данных разд. I. Расчет налоговой базы служит конечным источником для заполнения декларации | Налогоплательщики с объектом налогообложения «доходы» заполняют лишь одну одноименную строку. В разд. III нарастающим итогом отражаются данные о налоговой базе за каждый отчетный (налоговый) период |

Бухгалтерский учет

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, с 01.01.2003 на основании п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением учета объектов основных средств (ОС) и нематериальных активов (НМА). При этом организация, перешедшая с общепринятой системы налогообложения на УСНО, как и до перехода, может продолжать вести бухгалтерский учет по правилам, установленным законодательством РФ о бухгалтерском учете.

Однако организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, независимо от их желания, обязаны вести учет объектов ОС и НМА в установленном порядке. При постановке учета организации следует руководствоваться положениями Закона «О бухгалтерском учете», а также Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/011 и Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/20002.

Особое внимание к учету объектов ОС и НМА вызвано тем, что для применения УСНО необходимо, чтобы остаточная стоимость объектов ОС и НМА, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, не превышала 100 млн руб.

Кроме того, состав и оценка ОС и НМА для определения расходов на их приобретение, учитываемых для целей исчисления единого налога, определяются в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете. Следует заметить, что данное требование распространяется не только на юридических лиц, но и на граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (ПБОЮЛ) и применяющих упрощенную систему налогообложения. В связи с этим бухгалтерский учет ОС и НМА придется вести как организациям, так и индивидуальным предпринимателям.

Если по итогам отчетного (налогового) периода остаточная стоимость объектов ОС и НМА, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превысит установленный лимит, то налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение. В связи с этим налогоплательщику следует отслеживать величину остаточной стоимости объектов ОС и НМА, сформированной по правилам бухгалтерского учета, при планировании приобретения внеоборотных активов, а также для документального подтверждения права применять упрощенную систему налогообложения.

И наконец, бухгалтерский учет объектов ОС и НМА позволит следить за наличием и движением этих объектов.

Налогоплательщикам, применяющим УСНО, помимо ведения бухгалтерского учета объектов ОС и НМА, следует отдельно учитывать затраты по их приобретению в целях исчисления единого налога.

Несмотря на предоставленное Законом «О бухгалтерском учете» освобождение от ведения бухгалтерского учета, организации и предприниматели, применяющие УСНО, как и прежде, все хозяйственные операции должны оформлять первичными документами, на основании которых заполняется книга учета доходов и расходов.

В качестве первичных документов, на основании которых будет организован бухгалтерский учет внеоборотных активов, следует использовать унифицированные формы по учету ОС и НМА:

– для учета всех видов приобретаемых НМА применяется форма № НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов»;

– для зачисления в состав основных средств отдельных объектов применяется форма № ОС-1 «Акт (накладная) приемки-передачи основных средств»;

– для оформления приемки-сдачи ОС из ремонта, реконструкции и модернизации применяется форма № ОС-3 «Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов»;

– для оформления полного или частичного списания ОС применяется форма № ОС-4 «Акт на списание основных средств» либо № ОС-4а «Акт на списание автотранспортных средств»;

– для оформления поступившего на склад оборудования, требующего монтажа, применяется форма № ОС-14 «Акт о приемке оборудования», дальнейшая передача такого оборудования монтажным организациям оформляется Актом приемки-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15). На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16).

Кроме перечисленных актов, на каждый объект или группу однотипных объектов ОС, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одни и те же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость,в бухгалтерии должна оформляться форма № ОС-6 «Инвентарная карточка учета основных средств».

В связи с тем что отражать на счетах бухгалтерского учета только операции, связанные с наличием и движением объектов ОС и НМА, без отражения иных операций, связанных с ведением хозяйственной деятельности организации в целом, невозможно, учет может быть организован без использования синтетических счетов бухгалтерского учета.

Для постановки бухгалтерского учета объектов ОС и НМА без применения синтетических счетов организации и предпринимателю нужно самостоятельно разработать необходимые регистры бухгалтерского учета, позволяющие накапливать информацию о первоначальной и остаточной стоимости имеющихся объектов ОС и НМА. Такими регистрами могут быть:

1) Регистр формирования первоначальной стоимости поступающих объектов ОС или НМА, который ведется по каждому объекту;

2) Регистр (ведомость) начисления амортизации, общий для всех объектов.

Схема организации бухгалтерского учета ОС и НМА

Формы разработанных регистров по учету объектов ОС и НМА необходимо зафиксировать в учетной политике.

Рассмотрим порядок применения регистров.

1. Регистр формирования первоначальной стоимости поступающих объектов ОС или НМА применяется при поступлении в организацию соответствующих объектов. При заполнении данного Регистра фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость принимаемых к учету объектов ОС или НМА, определяются в соответствии с требованиями, установленными соответственно ПБУ 6/01 или ПБУ 14/2000.

Фактическими затратами на приобретение объектов ОС и НМА являются:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

– суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объектов ОС или НМА;

– регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением прав на объект ОС или НМА;

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта ОС или НМА (организации, применяющие УСНО, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость (за исключением «ввозного»), поэтому суммы НДС, уплаченные при приобретении или ввозе объектов ОС или НМА, к вычету не принимаются, а включаются в их первоначальную стоимость);

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект ОС или НМА;

– иные расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта ОС или НМА. К иным расходам, в частности, относятся начисленные до принятия объекта ОС или НМА к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этого объекта.

Следует заметить, что расходы организации, учтенные при формировании первоначальной стоимости приобретаемых объектов ОС или НМА, повторно не учитываются в расходах организации. Например, если организация осуществляет строительство объекта ОС хозспособом, то сумма заработной платы, начисленная работникам, выполняющим строительные работы по возведению объекта ОС, учитывается только в первоначальной стоимости возводимого объекта и не участвует в составе расходов на оплату труда.

Сформированная в данном Регистре первоначальная стоимость принимаемых к учету объектов ОС или НМА переносится в формы № ОС-1, № ОС-6 или №НМА-1.

Регистр формирования первоначальной стоимости поступающих объектов может заполняться отдельно на каждый приобретенный объект ОС или НМА.

2. Регистр (ведомость) начисления амортизации применяется для формирования данных об остаточной стоимости числящихся в учете объектов ОС и НМА. В данном Регистре отражается ежемесячное начисление амортизации соответствующих объектов, при этом амортизация начисляется в порядке, предусмотренном соответствующими ПБУ. Используемый организацией метод начисления амортизации должен быть закреплен в учетной политике.

По окончании отчетного периода в этом Регистре формируются итоговые данные об остаточной стоимости принадлежащих организации объектов ОС и НМА.

В форму Регистра начисления амортизации следует включить сведения о выбывших в течение отчетного (налогового) периода объектах ОС или НМА. Это необходимо для того, чтобы при формировании остаточной стоимости принадлежащих организации объектов ОС и НМА случайно не учесть остаточную стоимость выбывших объектов.

Данный Регистр следует составлять ежеквартально нарастающим итогом, поскольку для документального подтверждения права применения упрощенной системы налогообложения необходимы данные об остаточной стоимости объектов ОС и НМА по итогам квартала, 6 месяцев, 9 месяцев и года.

При принятии вновь приобретенного объекта ОС к бухгалтерскому учету организация должна определить срок его полезного использования, для чего может применяться Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства РФ от01.01.2002 № 1.

В случае если организация ведет строительство объекта ОС хозяйственным способом, то по правилам бухгалтерского учета возведенный объект будет учитываться в составе ОС после получения документов, подтверждающих государственную регистрацию права собственности на данный объект10. До получения соответствующих документов производимые затраты на строительно-монтажные работы (СМР) относятся к незавершенным капитальным вложениям и могут накапливаться в Регистре формирования первоначальной стоимости объектов ОС или в отдельно созданном регистре. Амортизация по таким объектам будет начисляться по правилам ПБУ 6/01, то есть начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету в составе ОС.

В случае если построенный хозяйственным способом объект ОС введен в эксплуатацию до получения документов, подтверждающих его государственную регистрацию, то организация на дату ввода в эксплуатацию должна оформить Акт (накладную) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1), а на дату зачисления возведенного объекта в состав ОС – Инвентарную карточку учета основных средств (форма № ОС-6).

Данные бухгалтерского учета об объектах ОС и НМА, приобретенных организацией при работе по общеустановленной системе до перехода на УСНО (первоначальная стоимость, сумма начисленной амортизации, остаточная стоимость), переносятся в рассматриваемый Регистр из соответствующих регистров бухгалтерского учета организации без изменений. Амортизация по таким объектам ОС и НМА должна начисляться в прежнем порядке.

Для организации бухгалтерского учета налогоплателыцикам, ранее уплачивавшим единый налог на основании Закона № 222-ФЗ, следует провести инвентаризацию имущества и выявить используемые объекты ОС и НМЛ, затем установить первоначальную стоимость этих объектов. Первоначальная стоимость таких объектов будет формироваться по правилам ПБУ6/01 и ПБУ 14/2000 на основании имеющихся первичных документов, подтверждающих произведенные затраты. Поскольку стоимость таких объектов ранее не включалась в расходы организации, считается, что остаточная стоимость таких объектов на 01.01.2003 будет соответствовать их первоначальной стоимости.

**Переходные положения при УСНО**

Организация, применявшая в 2002 г. общий режим налогообложения и не освобожденная от исполнения обязанностей по уплате НДС, с 2003 г. переходит на упрощенную систему налогообложения. При этом по состоянию на 01.01.2003 организацией не были учтены переходные положения, связанные с исчислением и уплатой НДС при переходе с общего режима налогообложения на уплату единого налога, а также положения, закрепленные ст. 346.25 НК РФ, касающиеся особенностей исчисления налоговой базы по единому налогу.

Организациям, переходящим с общего режима налогообложения на УСНО, необходимо учесть переходные положения, закрепленные в ст. 346.25 НК РФ.

Независимо от того, что выбрано объектом налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов), налогоплательщики – организации, применявшие в 2002 г. метод начислений при определении доходов и расходов для целей налогообложения прибыли, по состоянию на 01.01.2003 должны включить в налоговую базу по единому налогу суммы авансовых платежей, полученные в период применения общего режима налогообложения за товары (работы, услуги), реализация которых будет осуществлена в период применения упрощенной системы'. Это обусловлено тем, что такие суммы не были ранее учтены в составе доходов для целей налогообложения прибыли.

Поскольку в гл. 26.2 НК РФ не предусмотрено формирование самостоятельной налоговой базы переходного периода, данные доходы должны быть включены в налоговую базу по единому налогу за I квартал 2003 г. Таким образом, если у организации по состоянию на 01.01.2003 имеется кредиторская задолженность

перед покупателями (заказчиками) в виде предварительной оплаты за товары (работы, услуги), то первой записью в книге доходов и расходов (дата – 01.01.2003) должна быть отражена в составе доходов сумма этой задолженности.

Организациям, применявшим в 2002 г. кассовый метод при определении доходов и расходов для целей налогообложения прибыли, не надо включать в налоговую базу 2003 г. суммы авансовых платежей, полученных до 01.01.2003, поскольку они уже были ранее включены в налоговую базу по налогу на прибыль.

Расходов, которые должны быть учтены на дату перехода, Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Оплаченные до перехода на упрощенную систему расходы, осуществленные фактически после Зонного перехода, вычитаются из налоговой базы на дату их осуществления (например, на дату отпуска в производство .материалов,). Если же do перехода на упрощенную систему налогообложения были приобретены, но не оплачены материальные ценности (например, сырье и .материалы), которые использованы впоследствии при осуществлении деятельности в условиях упрощенной системы налогообложения, стоимость данных материальных ценностей принимается Элл целей налогообложения в качестве расходов на дату их оплаты, но только в том случае, если такие расходы не были учтены ранее при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 ПК РФ.

Если же расходы, осуществленные до перехода на упрощенную систему налогообложения, оплачены уже в период применения упрощенной системы налогообложения и были ранее учтены при налогообложении прибыли, то они не учитываются при формировании налоговой базы по единому налогу.

Для индивидуальных предпринимателей (независимо от того, применяли они упрощенную систему или нет), принявших решение о переходе на упрощенную систему налогообложения, Налоговым кодексом РФ не предусмотрено каких-либо «переходных» положений.

Организациям и предпринимателям нужно принять решение в отношении сумм НДС, предъявленных ранее к вычету по числящимся в учете ТМЦ и не полностью самортизированным основным средствам и нематериальным активам.

Суммы НДС, предъявленные ранее к вычету по не полностью самортизированным по состоянию на 01.01.2003 основным средствам и нематериальным активам, приобретенным ранее покупным товарам, сырью и материалам (не отпущенным ранее в производство), надо восстановить и уплатить в бюджет в том случае, если вышеуказанное имущество будет использоваться при осуществлении операций, не облагаемых НДС5. Плательщики единого налога не являются плательщиками НДС (за исключением НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию РФ), следовательно, и все осуществленные ими операции в период применения упрощенной системы налогообложения не облагаются НДС. Поэтому при составлении налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за последний налоговый период перед переходом на УСНО принятые ранее к вычету суммы НДС по вышеуказанному имуществу восстанавливаются и отражаются по строке 430 Налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

При этом следует учесть, что по объектам основных средств и нематериальных активов восстановлению подлежат суммы НДС, исчисленные исходя из остаточной стоимости данных объектов.

Существует и иная позиция по вопросу необходимости восстановления НДС в случае перехода с общей системы налогообложения на специальные налоговые режимы. Организациям и предпринимателям нужно принять решение в отношении сумм НДС, уплаченных в бюджет с полученных до перехода на упрощенную систему налогообложения авансов.

Плательщики НДС должны включать в налоговую базу по НДС любые получаемые денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (в том числе суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на счета в учреждения банков либо в кассу)». Операции по реализации оплаченных ранее товаров (работ, услуг) после перехода на упрощенную систему налогообложения не будут облагаться налогом на добавленную стоимость.

1. Если налогоплательщиком произведен перерасчет с покупателем (заказчиком), то суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет с авансовых платежей, полученных до перехода на упрощенную систему, могут быть возвращены из бюджета налогоплательщику.

По мнению сотрудников Минфина России, перерасчеты с бюджетом по НДС, уплаченному в бюджет по авансовым платежам, полученным от покупателей в налоговом периоде, в котором организация являлась плательщиком этого налога, возможны после осуществления перерасчетов с покупателями. Так, покупателям следует возвратить суммы налога на добавленную стоимость по полученным авансам, уплаченные в бюджет. По итогам таких перерасчетов производится перерасчет с бюджетом в общеустановленном порядке.

Возможность перерасчета с бюджетом по итогам перерасчетов с покупателями в схожих ситуациях не отрицает также и МНС России.

Перерасчет с контрагентом производится следующим образом:

– продавец уведомляет покупателя о том, что переходит на упрощенную систему налогообложения и вследствие этого реализация предварительно оплаченных товаров (работ, услуг) не будет облагаться НДС;

– составляются новые или вносятся изменения в ранее составленные договор и расчетные документы, в которых цена товаров (услуг, работ) указана без НДС;

– ранее полученный в составе аванса НДС возвращается покупателю.

В документах, подтверждающих отгрузку товаров (выполнение работ, оказание услуг), цена сделки должна быть указана без НДС, и счет-фактура покупателю не выставляется.

Заявление о возврате (зачете) излишне уплаченной суммы НДС по полученным до 01.01.2003 авансам можно подавать только после того, как с покупателем будет произведен перерасчет.

2. Если перерасчет с контрагентами не произведен, то суммы НДС, исчисленные с авансовых платежей, полученных до перехода на упрощенную систему налогообложения, возврату налогоплательщику из бюджета не подлежат.

В этом случае при реализации (то есть фактической отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг) документы составляются с учетом НДС, который также указывается в счете-фактуре.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется лицами, не являющимися налогоплательщиками, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога и определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Поскольку сумма НДС с соответствующего авансового платежа уже перечислена в бюджет, уплачивать НДС повторно с той же суммы (в момент, когда произойдет фактическая отгрузка товаров или выполнение работ, оказание услуг) не нужно. Однако декларацию по налогу на добавленную стоимость представить в налоговые органы необходимо. И сделать это нужно не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (месяцем или кварталом – в зависимости от размера выручки налогоплательщика). В этой декларации надо отразить сумму выручки в качестве налоговой базы по НДС, а уплаченную ранее сумму НДС по авансовому платежу в качестве вычета. При этом, в случае если ранее произведена 100-процентная предоплата, общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет в соответствии с декларацией, будет равна нулю.

Если же сумма полученного ранее аванса меньше цены реализации товаров (работ, услуг) с учетом НДС и с покупателем перерасчет не произведен, то при получении оставшейся части денежных средств после 01.01.2003 в бюджет необходимо перечислить НДС, полученный после перехода на упрощенную систему налогообложения в составе указанных.

Организациям, применявшим в 2002 г. метод определения выручки от реализации для целей исчисления НДС «по оплате», и предпринимателям необходимо отслеживать получение денежных средств в 2003 г. за отгруженные до 01.01.2003 товары (оказанные работы, выполненные услуги).

Следует учесть, что до 2003 г., когда организация (индивидуальный предприниматель) являлась плательщиком НДС, возник объект налогообложения по налогу на добавленную стоимость – операции по реализации товаров (работ, услуг). Цена была определена с учетом НДС, расчетные документы и счет-фактура также выставлялись с НДС.

При поступлении оплаты за товары (работы, услуги), реализованные до 01.01.2003, организациям и индивидуальным предпринимателям надо представить не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в налоговую инспекцию декларацию по НДС и уплатить в бюджет причитающуюся по данной декларации сумму налога.

Таким образом, если отгрузка товаров (работ, услуг) в соответствии с заключенными договорами была произведена в период до перехода организации или индивидуального предпринимателя на упрощенную систему налогообложения, а выручка за эти товары (работы, услуги) получена в период, когда организация или индивидуальный предприниматель перешли на упрощенную систему налогообложения, то НДС исчисляется и уплачивается в бюджет в общеустановленном порядке.

1. В результате того, что организацией при переходе на упрощенную систему налогообложения в налоговом учете не были учтены переходные положения, по итогам I квартала 2003 г. занижается налоговая база по единому налогу при упрощенной системе налогообложения.

Если будет выявлен факт неуплаты (неполной уплаты) организацией единого налога при упрощенной системе налогообложения, то с организации, помимо неуплаченных сумм налога и пеней, может быть взыскан штраф в размере 20% неуплаченных сумм налога.

2. Если организацией или предпринимателем при переходе на упрощенную систему налогообложения не восстановлены суммы НДС по ТМЦ и недоамортизированным ОС и НМА, то может быть занижена налоговая база по НДС за IV квартал 2002 г.

Если будет выявлен факт неуплаты (неполной уплаты) НДС, то с налогоплательщика, помимо неуплаченных сумм налога и пеней", может быть взыскан штраф в размере 20% неуплаченных сумм налога.

3. Если организация или предприниматель по товарам, отгруженным после перехода на УСНО, выставит покупателю счет-фактуру с выделением НДС и не представит декларацию, то с налогоплательщика может быть взыскан штрафы.

4. В случае если организацией или предпринимателем при получении в январе 2003 г. оплаты за товар, реализованный в 2002 г., не уплачена в бюджет сумма НДС, то помимо неуплаченных сумм налога и пеней с налогоплательщика может быть взыскан штраф в размере 20% неуплаченных сумм налога.

Если не будет подана в налоговые органы налоговая декларация по НДС, то может быть взыскан штраф.

Кроме того, на должностных лиц организации может быть наложен административный штраф:

– если сумма начисленных налогов и сборов искажена не менее чем на 10%, – в размере от 2000 до 3000 тыс. руб.;

– если не будет представлена налоговая декларация, – в размере от 300 до 500 руб.;

Декларация по единому налогу, уплачиваемому при применении УСНО

Статья 346.23 НК РФ, Приказ МНС России от 12.11.2002 № БГ-3-22/647 «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и Порядка ее заполнения».

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения (УСНО).

Налогоплательщики – организации представляют налоговые декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – декларация), в налоговые органы по месту своего нахождения. Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства.

Декларации по итогам отчетного периода (далее – квартальные декларации) представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, Налогоплательщики – организации представляют декларации по итогам налогового периода (далее – годовые декларации) не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели представляют годовые декларации не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае нарушения срока представления декларации с налогоплательщика может быть взыскан штраф в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб. Если же просрочка составила более 180 дней, с налогоплательщика может быть взыскан штраф в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате, и начиная со 181 дня просрочки 10% суммы налога, подлежащей уплате, за каждый полный или неполный месяцы.

Кроме того, за нарушение сроков представления декларации на должностных лиц организации может быть наложен административный штраф в размере от 300 до 500 руб.

Декларация включает:

– титульный лист;

– листы А, Б, В (сведения о налогоплательщике);

– лист Г (расчет единого налога);

– лист Д (расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу).

В каждой строке и соответствующей ей графе указывается только один показатель. В случае отсутствия каких-либо показателей в строке соответствующей графы ставится прочерк.

Достоверность и полнота сведений, указанных в декларации, подтверждается подписями руководителя и главного бухгалтера организации. В случае если декларацию представляет в налоговый орган уполномоченный представитель организации, то он также ставит на титульном листе декларации свою подпись. При этом фамилии, имена, отчества названных лиц указываются полностью, ИНН указывается при его наличии. Указывается также дата подписания декларации. Подписи должностных лиц заверяются печатью организации. Налогоплательщик заполняет и представляет только те листы декларации, которые ему необходимы.

В случае неуказания руководителем или главным бухгалтером на титульном листе ИНН или изменения учетных данных в том отчетном (налоговом) периоде, за который представляется декларация, а также в случае если достоверность и полноту сведений подтверждает уполномоченный представитель, следует заполнить сведения о данном физическом лице на листе В декларации8. Если оба не указали ИНН, то один из них заполняет лист В, а другой копию листа В. На листе В указывается код вида документа, удостоверяющего личность, в соответствии со справочником, действующим в системе налоговых органов.

На листе А российские организации указывают сведения о своем местонахождении. В случае несовпадения адреса, указанного в учредительных документах, и адреса постоянно действующего исполнительного органа на листе А указываются оба адреса.

Лист Б предназначен для заполнения налогоплательщиками – иностранными организациями.

Индивидуальные предприниматели указывают на листе В декларации свой ИНН, а также номера служебного и домашнего телефонов. В случае неуказания ИНН на титульном листе или изменения учетных данных предприниматели должны заполнить персональные данные на листе В. При изменении учетных данных об индивидуальном предпринимателе в периоде, за который представляется декларация, указываются только измененные данные.

Лист Г предназначен для расчета единого налога. Налогоплательщик заполняет графу 3 или 5 в зависимости от выбранного им объекта налогообложения"» на основании Книги учета доходов и расходов.

Налогоплательщики, у которых объектом налогообложения являются доходы, указывают на листе Г декларации сумму уплачиваемых за отчетный (налоговый) период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (графа 3 строки 110), а в графе 3 строки 120 – сумму уплачиваемых за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уменьшающую не более чем на 50% сумму исчисленного за этот же период единого налога?. В случае если сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не превышает 50% суммы единого налога, показатели по строкам 110 и 120 должны совпадать.

Сумма уплаченного за предыдущий отчетный период единого налога переносится в строку 130 листа Г декларации из соответствующей графы (3 или 5) строки 140 декларации за предыдущий отчетный период. В декларации за I квартал строка 130 прочеркивается.

По строке 140 указывается сумма единого налога, подлежащая уплате за отчетный (налоговый) период.

Налогоплательщики с объектом налогообложения «доходы» уменьшают сумму налога не только на сумму пенсионных взносов (см. строку 120), но и на сумму выплаченных за свой счет работникам пособий по временной нетрудоспособности (см. алгоритм на с. 31). В действующей форме декларации эта сумма не учтена, и если до 25.04.2003 форма не будет изменена Таким налогоплательщикам следует самостоятельно уменьшить сумму налога на сумму пособий и приложить к декларации расчет суммы выплаченных пособий по произвольной форме.

Заполненные страницы налоговой декларации нумеруются. Каждая страница декларации (за исключением страницы 1 титульного листа) после слов «достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице декларации, подтверждаю» заверяется подписью руководителя, главного бухгалтера или уполномоченного представителя организации с указанием даты подписания. Индивидуальный предприниматель лично подписывает каждую страницу декларации". Количество страниц представляемой декларации проставляется на титульном листе. Налогоплательщик может приложить к декларации подтверждающие документы или их копии (например, копию Расчета по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование). В этом случае количество листов документов, приложенных к декларации, также указывается на титульном листе.

Декларацию можно заполнить на основании следующих документов.

|  |  |
| --- | --- |
| Лист декларации | Источник данных |
| графы 5) листа Г | Строка 010 соответствующей графы разд. III «Расчет налоговой базы по единому налогу» Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения12 |
| графы 5) листа Г | Строка 020 соответствующей графы разд. III «Расчет налоговой базы по единому налогу» Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения12 |
| Графы 5листа Г | Строка 0200 графы 9 разд. I листа 05 Расчета по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями" |
| Графы 5)листа Г | Строка 140 графы 3 (графы 5) листа Г налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за предыдущий отчетный период |

НДС по основным средствам при переходе на УСН может не восстанавливаться

(По Постановлениям ФАС Уральского округа от 28.10.2002 № Ф09-2288/02-АК, от 13.02.2002 №Ф09-221/02-АК)

Организация при переходе на УСН не восстановила и не перечислила в бюджет НДС по недоамортизированным основным средствам, ранее предъявленный к вычету в порядке ст. 172 НК РФ при применении общего режима налогообложения.

Налоговый орган вынес решение о доначислении организации указанной суммы НДС.

Оспаривая решение налогового органа, организация указывала, что налоговое законодательство не предусматривает обязанности налогоплательщика при переходе на УСН восстанавливать НДС по основным средствам, ранее правомерно предъявленный к вычету.

По мнению налогового органа, при переходе на УСН налогоплательщик должен восстановить НДС, принятый к вычету при приобретении основных средств, на основании п. 8 ст. 145 и п. 3 ст. 170 НК РФ, исходя из остаточной стоимости основных средств.

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств.

Из смысла указанной нормы не следует, что суммы НДС по приобретенным основным средствам, принятые к вычету в установленном законом порядке, подлежат обязательному восстановлению и уплате в случае, если налогоплательщик в дальнейшей деятельности вправе осуществлять реализацию товаров (работ,услуг) без НДС.

Глава 26.2 НК РФ, так же как и Федеральный закон от 29.12.95 № 222-ФЗ «Об упрощенной Системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», устанавливает, что применение УСНО предусматривает замену уплаты ряда налогов, в том числе НДС, уплатой единого налога. При этом вопрос о НДС, уплаченном при приобретении основных средств, числящихся на балансе налогоплательщика на момент его перехода на УСНО, с введением в действие гл. 26.2 НК РФ остался не урегулированны. Поэтому аргументы, приведенные в рассмотренных выше Постановлениях ФАС. могут применяться и после 01.01.2003.

**Применение УСН не освобождает от оформления первичных документов**

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей названной статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика (п. 3 ст. 120 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В соответствии с п. 4 ст. 1 Закона № 222-ФЗ организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, предоставляется право оформления первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов по упрощенной форме, в том числе без применения способа двойной записи, плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных действующим положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности.

Упрощенная форма первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов устанавливается Министерством финансов РФ и является единой на всей территории Российской Федерации.

Приказом Минфина России от 22.02.96 № 18 утверждена форма книги учета доходов и расходов и порядок ее заполнения. Формы первичных документов для налогоплательщиков, применяющих УСН, не утверждались, в связи с чем при ведении бухгалтерского учета при применении УСН применяются формы первичных учетных документов, используемые организациями, применяющими общий план счетов.

Эти документы не являются дополнительными формами бухгалтерского учета для налогоплательщиков, применяющих УСН. Они прямо предусмотрены п. 4 ст. 1 Закона № 222-ФЗ, и ведение книги учета доходов и расходов не освобождает предприятие, применяющее УСН, от оформления первичных учетных документов. Таким образом, решение налогового органа правомерно.

С 01.01.2003 организации, перешедшие на УСНО, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, кроме учета основных средств и нематериальных активов. Согласно п. I cm. 252 и п. 2 cm. 346.16 НК РФ расходы организации должны быть обязательно подтверждены документально.

Налоги, уплачиваемые при применении УСНО

Перечень налогов, от уплаты которых освобождены субъекты предпринимательской деятельности, применяющие УСНО, является закрытым.

Это означает, что помимо единого налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСНО, обязаны уплачивать все налоги и сборы, не упомянутые в названном перечне и предусмотренные соответствующими статьями Закона РФ от 27.12.91 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ред. от 31.12.2002), и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в общеустановленном порядке, а также подавать в налоговые органы (органы внебюджетных фондов) декларации и иные формы отчетности по уплачиваемым налогам, сборам, взносам.

Индивидуальным предпринимателям следует также обратить внимание на то, что факт перехода на УСНО не освобождает их от уплаты НДФЛ в отношении всех получаемых ими доходов, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности (например, в отношении доходов в виде стоимости выигрышей и призов доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов, и т. п.). То же самое можно сказать и о налоге на имущество физических лиц – этим налогом не будет облагаться только то имущество индивидуального предпринимателя, которое непосредственно используется им для осуществления предпринимательской деятельности.

Отдельно необходимо упомянуть, что субъекты предпринимательской деятельности, применяющие УСНО, не освобождены от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных НК РФ. Налоговые агенты обязаны вести учет выплаченных доходов, удержанных у налогоплательщиков и перечисленных в бюджеты налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику, представлять отчетность о суммах исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджеты налогов.

В представленных ниже таблицах мы систематизировали информацию о налогах, сборах и взносах, уплачиваемых субъектами предпринимательской деятельности, применяющими УСНО, помимо единого налога, а также о налогах, удерживаемых и перечисляемых ими в бюджет в качестве налоговых агентов.

В I квартале 2003 г. МНС России внесет поправки в свои нормативные акты по упрощенной системе. Речь идет, прежде всего, о форме налоговой декларации, в которой необходимо учесть изменения в гл. 26.2 НК РФ. Форма декларации, например, будет дополнена строкой для учета выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. Кроме того, ожидается издание новой редакции Методических рекомендаций по применению УСНО, которые должны стать более детализированными, – сейчас в них, например, достаточно подробно описаны условия перехода на систему, порядок переноса убытков и минимального налога на будущие периоды, а вопросам учета доходов и расходов посвящено всего три абзаца. О МНС России и Минфин России должны согласовать в первые месяцы 2003 г. вопрос о налогообложении при УСНО авансов, полученных в счет предстоящей реализации. Сейчас, по смыслу гл. 26.2 НК РФ, авансы должны включаться в состав доходов при их получении.

Форму Книги учета доходов и расходов при УСНО планируется детализировать уже к весне этого года. Сейчас рассматривается вопрос о ее дополнении новыми графами – для отражения неучитываемых доходов и расходов. В условиях освобождения от обязанности ведения бухучета в полном объеме это позволит налогоплательщикам, помимо налоговой базы, сформировать в Книге и финансовый результат. О Иные ведомства также весной планируют поменять ряд своих актов для учета специфики «упрощенки». Так, ФСС РФ уже предусмотрел в новой форме расчетной ведомости 4-ФСС РФ раздел для налогоплательщиков на специальных налоговых режимах, которые не платят ЕСН, в том числе «упрощенцев». Однако теперь ему предстоит до 15 апреля поменять эту форму, чтобы учесть в ней изменения, внесенные Федеральными законами от 31.12.2002 № 190-ФЗ и № 191-ФЗ.

В сентябре в Правительство РФ должны быть представлены первые аналитические данные о практике применения УСНО. Уже сейчас, по словам представителей МНС России, ясно, что к 2004 г. будут внесены новые поправки в гл. 26.2 НК РФ, за разработку которых отвечают Минэкономразвития России, Минфин России и МНС России. Прежде всего, планируется изменить порядок уплаты минимального налога – налог, являющийся источником финансирования социальных расходов, будет уплачиваться ежеквартально. Кроме того, предполагается прописать механизм возврата на общий режим налогообложения в случае нарушения налогоплательщиками условий применения УСНО, указанных в ст. 346.12 НК РФ. Обсуждается и возможность снятия ограничений для применения УСНО – ряд регионов уже сформулировали свои предложения по этому вопросу. В преддверии отмены с 2004 г. налога с продаж регионы планируют уже весной заняться разработкой норм о введении новых местных налогов и сборов, отмененных с введением налога с продаж. В связи с этим актуальным станет вопрос о сохранении прежнего уровня налоговой нагрузки на плательщиков УСНО – сейчас рассматривается вопрос об освобождении их от местных налогов.

Депутаты Госдумы на весенней или осенней сессии намерены вновь предложить свои варианты либерализации УСНО. Напомним, что уже сейчас существуют предложения увеличить максимум выручки с 15 до 30–100 млн руб. в год, а ограничение по штату (сейчас – 100 чел.) снять вовсе. Кроме того, предлагается сделать открытым перечень учитываемых затрат и упростить налоговый учет – минимизировать отсылки на гл. 25 НК РФ. Обсуждаются и варианты большего снижения ставок единого налога, но все будет зависеть от первых итогов работы УСНО.

Возврат на общий режим налогообложения

Переход с УСНО на общий режим налогообложения может осуществляться как в добровольном, так и в обязательном порядке. Ниже мы приводим сравнительную таблицу порядка перехода.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Добровольный | Обязательный |
|  | Решение организации | По итогам налогового (отчетного) периода: – доход превысил 15 млн руб. или – остаточная стоимость ОС и НМА, определяемая по правилам бухгалтерского учета, превысила 100 млн руб. (п. 4 ст. 346.13 НКРФ) |
|  | С начала следующего налогового периода, то есть только с 1 января (п. 3 ст. 346.13 НКРФ) | С начала квартала, в котором было допущено превышение доходов или стоимости ОС и НМА (п. 4 ст. 346.13 НК РФ) |
| Не позднее 15 января года, в котором осуществляется переход (п. 6 ст. 346.13 НКРФ) | | Не позднее 15-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором было допущено превышение доходов или стоимости ОС и НМА (п. 5 ст. 346.13 НК РФ) |

Таким образом, в процессе деятельности организациям и индивидуальным предпринимателям постоянно необходимо отслеживать:

– величину дохода;

– остаточную стоимость ОС и НМА.

В составе доходов, размер которых позволяет налогоплательщику применять УСНО, должны учитываться как доходы от реализации, так и внереализационные доходы, за исключением доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ'.

Показатель дохода отслеживается по разд. I Книги учета доходов и расходов2, так как в этом разделе все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период отражаются в хронологической последовательности на основе первичных документов3.

Второе ограничение касается остаточной стоимости ОС и НМА, определяемой по правилам бухгалтерского учета (о порядке ведения бухгалтерского учета ОС и НМА читайте в рубрике «Корреспонденция счетов» на с. 41). Отслеживать превышение этого стоимостного ограничения можно по регистрам начисления амортизации по объектам ОС и НМА, в которых предусмотрена графа «Остаточная стоимость».

Кроме того, Кодексом прямо установлены и иные случаи, когда применение УСНО запрещено.

Организация не может применять УСНО только при наличии у нее филиалов и (или) представительств, являющихся таковьми в соответствии с ГК РФ (обособленные подразделения, указанные в учредительных документах), а не обособленных подразделений, являющихся таковыми по НК РФ.

Иные ограничения, предусмотренные п. 3 cm. 346.12 НКРФ, распространяются на виды деятельности, носящие исключительный характер: банки, страховщики, инвестиционные фонды, НПФ, ломбарды и частнопрактикующие нотариусы не вправе осуществлять иную предпринимательскую деятельность. Поэтому указанные лица не могли перейти на УСНО, и, следовательно, для них не возникает ситуация возврата на общий режим налогообложения.

По сведениям, полученным редакцией в МНС, при нарушении в течение налогового периода приведенных выше условий, запрещающих применение УСНО, налоговые органы будут инициировать возврат таких налогоплательщиков на общий режим налогообложения в судебном порядке. При этом возврат планируется осуществлять так же, как и при превышении ограничений по доходам или остаточной стоимости ОС и НМА, – с первого числа первого месяца квартала, в котором произошло какое-либо нарушение, например налогоплательщик стал заниматься производством подакцизных товаров6 или средняя численность работников налогоплательщика превысила 100 чел.

**Последствия смены налогового режима**

С начала того квартала, в котором было нарушено одно из обязательных ограничений применения УСНО, организация (индивидуальный предприниматель) считается перешедшей на общий режим налогообложения, то есть становится плательщиком тех налогов, которые были заменены уплатой единого налога:

1) налога на прибыль (налога на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей);

2) НДС;

3) налога с продаж;

4)ЕСН;

5) налога на имущество предприятий (налога на имущество физических лиц).

Соответственно, у таких организаций (индивидуальных предпринимателей) появляется и обязанность по представлению соответствующих налоговых деклараций. Помимо этого, у организаций вновь появляется обязанность вести налоговый учет по правилам гл. 25 НК РФ.

Кроме того, с начала этого же квартала организации обязаны вести бухгалтерский учет в полном объеме с представлением бухгалтерской отчетности, а не только бухгалтерский учет ОС и НМА.

Предвидя трудности, с которыми придется столкнуться переходящим на общий режим налогообложения организациям и предпринимателям, законодатель предусмотрел, что суммы пяти вышеперечисленных налогов подлежат уплате в порядке, предусмотренном для вновь созданных организаций (вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей). При этом штрафы и пени за несвоевременную уплату ежемесячных платежей по налогам, плательщиком которых он стал, в течение квартала, в котором такие налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения, не уплачиваются.

Итак, если, например, в августе 2003 г. организацией, применяющей УСНО, получено доходов нарастающим итогом с начала года 15 000 001 руб., то начиная с 01.07.2003 она считается перешедшей на общий режим налогообложения. Поскольку ответственность за несвоевременную уплату ежемесячных авансовых платежей отсутствует, то первые платежи по налогу на прибыль и ЕСН организации могут уплатить по итогам III квартала 2003 г.

Индивидуальным предпринимателям необходимо будет представить налоговые декларации по НДФЛ и ЕСН с указанием суммы предполагаемого дохода, на основании которого налоговые органы исчислят суммы авансовых платежей по НДФЛ и ЕСН с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, уплату которых предприниматель будет производить на основании налоговых уведомлений.

Ситуация с косвенными налогами («внутренний» НДС и налог с продаж) представляется более проблематичной.

К моменту, когда налогоплательщику станет известно, что он потерял право на применение УСНО, значительная часть товаров (работ, услуг) может быть уже отгружена покупателю соответственно без сумм предъявленных косвенных налогов. Поскольку организация (индивидуальный предприниматель) уже стала плательщиком НДС и налога с продаж, то она обязана исчислить и уплатить указанные налоги с выручки от реализации за все месяцы того квартала, с начала которого применяется общий режим налогообложения.

Помимо изложенных выше общих положений, гл. 26.2 НК РФ прямо предусмотрены отдельные правила по исчислению налога на прибыль по методу начисления при переходе с УСНО на общий режим налогообложения, причем вне зависимости от того, добровольный это переход или обязательный:

1) не включать в налоговую базу учтенные при применении УСНО денежные средства, полученные после перехода. Формулировка нормы НК РФ в данном случае такова, что применить ее не представляется возможным – если денежные средства не были получены в период применения УСНО, то и доход не мог быть признан. При этом следует иметь в виду (хотя это прямо и не указано в гл. 26.2 НК РФ), что, исходя из логики исчисления налога на прибыль по методу начисления и обязанности перейти на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором произошло нарушение одного из условий применения УСНО, следует:

– доходы по всем отгруженным в этом квартале, но не оплаченным товарам (работам, услугам) включить в налоговую базу по налогу на прибыль в момент перехода с УСНО на общий режим;

– доходы по отгруженным в предыдущие кварталы применения УСНО, но не оплаченным на момент перехода на общий режим налогообложения товарам, работам, услугам включать в налоговую базу по налогу на прибыль по мере их получения;

2) вычитать из налоговой базы по налогу на прибыль расходы, осуществленные после перехода, на дату их осуществления независимо от даты их оплаты. Если была осуществлена предоплата за товары (работы, услуги) в период применения УСНО, а фактически товары приобретены и реализованы (материальные ресурсы списаны в производство, работы произведены, услуги оказаны) в период применения общего режима, то и расходы признаются уже после перехода;

3) отражать остаточную стоимость ОС, определяемую по правилам гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, на дату перехода. А при превышении принятых при применении УСНО расходов по ОС над суммами исчисленной по правилам гл. 25 НК РФ амортизации полученную разницу включать в доход при исчислении налога на прибыль.

Как видим, последствиями перехода явятся значительные трудности как в восстановлении бухгалтерского учета, так и в порядке исчисления и уплаты пяти замененных уплатой единого налога при применении УСНО налогов.

Поэтому, если вы по-прежнему заинтересованы в применении УСНО, а также:

1) планируете приобрести новый объект ОС или НМА, – следует сначала проверить, не превысит ли суммарная остаточная стоимость уже имеющихся и планируемого к приобретению объектов установленный лимит в 100 млн руб.;

2) обнаруживаете к окончанию отчетного (налогового) периода, что следующее получение от контрагента оплаты приведет к превышению стоимостного ограничения по доходам, – целесообразнее решить вопрос со своими покупателями о переносе оплаты на следующий год.

Если предложенные выше рекомендации вам не подходят, а вы хотите, чтобы организация осталась на УСНО, то можно ее реорганизовать по решению учредителей (участников) путем выделения", предварительно оценив последствия

таких действий, так как издержки по реорганизации могут быть значительны.

Кроме того, не нарушайте условий, предусмотренных п. 3 ст. 346.12 НК РФ, во избежание возможных судебных тяжб с налоговыми органами. Так, если ваша организация, перешедшая c01.01.2003 на УСНО, решила открыть филиал, не спешите вносить изменения в учредительные документы, а ограничьтесь до конца 2003 г. созданием обособленного подразделения без изменения учредительных документов, не забыв при этом встать на налоговый учет. Или, если вы планируете осуществлять деятельность в другом регионе, предварительно изучите законодательство этого региона во избежание попадания под специальный налоговый режим в виде ЕНВД (ЕСХН) и соответственно потери права на применение УСНО.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:**

1. Журнал «Главная книга» - спецвыпуск «Все об упрощенной системе налогооблажения»
2. Журнал «Амба-Экспресс» февраль-март 2003 г.
3. Журнал «Консультант бухгалтера» январь 2003 г.
4. Справочная система «Консультант-Плюс»