



ПРОСТАЯ
УПРОЩЕНКА

Т.Л. Крутякова
И.О. Чвыков

УПРОЩЕНКА 2008: УЧЕТ РАСХОДОВ

- Сырье, материалы и покупные изделия
- Оплата ссудочных средств
- Аренда, услуги
- Расходы на доставку, доставку и др.



МОСКВА 2008

УПРОЩЕНКА 2008: УЧЕТ РАСХОДОВ

Т.Л.Крутякова, И.О.Чвыков

ОСНОВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ И ПРИНЯТЫЕ В КНИГЕ СОКРАЩЕНИЯ

Гражданский кодекс Российской Федерации - ГК РФ

Налоговый кодекс Российской Федерации - НК РФ

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

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

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

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

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

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

Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утвержденный Приказом Минфина России от 30.12.2005 N 167н (в ред. от 27.11.2006), - Порядок заполнения Книги доходов и расходов

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (в ред. от 27.11.2006), - ПБУ 6/01

ВВЕДЕНИЕ

Эта книга адресована тем налогоплательщикам, которые применяют упрощенную систему налогообложения с объектом "доходы минус расходы".

Перечень расходов, которые можно учесть при "упрощенке", приведен в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Этот перечень является закрытым, что означает, что при применении УСН можно учесть только те расходы, которые явно предусмотрены перечнем. Если каких-то расходов в перечне нет, то учесть их при определении налоговой базы по единому налогу нельзя.

Казалось бы, все очень просто. Произвел расходы, заглянул в п. 1 ст. 346.16 НК РФ и проверил, включены они в перечень или нет. Но, к сожалению, эта простота только кажущаяся. Дело в том, что ст. 346.16 НК РФ содержит многочисленные отсылки к нормам гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций", которыми нужно руководствоваться при учете тех или иных расходов. В итоге задача "упрощенца" существенно усложняется - ему необходимо хорошо ориентироваться не только в правилах, установленных гл. 26.2 НК РФ "Упрощенная система налогообложения", но и в правилах гл. 25 НК РФ.

В этой книге вы найдете подробную информацию о порядке признания расходов при УСН с учетом всех изменений, вступивших в силу с 1 января 2008 г. Все сложные вопросы рассмотрены с учетом разъяснений налоговых органов и арбитражной практики.

Имея эту книгу под рукой, вы сможете избежать многих ненужных проблем и споров с налоговыми органами.

ОБЩИЕ ПРАВИЛА ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ

Уменьшать налоговую базу на величину произведенных расходов могут организации и предприниматели, которые выбрали в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Закрытый перечень расходов, которые можно учесть при исчислении единого налога, приведен в ст. 346.16 НК РФ.

Примечание. В расходах можно учитывать только те виды затрат, которые прямо перечислены в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Если какие-либо затраты в этом пункте не указаны, то в расходах их учесть нельзя, даже если они связаны с производственной деятельностью налогоплательщика.

Главой 26.2 НК РФ установлены специальные правила для признания расходов (п. 2 ст. 346.16).

Примечание. Расходы, перечисленные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, должны удовлетворять критериям, установленным в п. 1 ст. 252 НК РФ, т.е. расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными.

Если произведенный расход не соответствует хотя бы одному из критериев ст. 252 НК РФ, налоговую базу он не уменьшает, даже если присутствует в перечне разрешенных расходов, приведенном в п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

* * *

Под обоснованными расходами в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ понимают экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Налоговое законодательство, к сожалению, не содержит определения термина "экономически оправданные затраты". Поэтому он трактуется субъективно как налогоплательщиками, так и налоговыми органами. А это приводит к многочисленным спорам по результатам проверок и судебным разбирательствам.

Обратите внимание! В 2007 г. свою позицию по вопросу оценки обоснованности (оправданности) затрат высказал Конституционный Суд РФ (Определения от 04.06.2007 N 320-О-П и N 366-О-П).

В этих Определениях указано, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять в ней наличие деловых просчетов.

Нормы ст. 252 НК РФ не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли. При этом бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Примечание. Таким образом, расходы следует считать обоснованными в том случае, если они связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода. Никаких иных критериев для оценки экономической обоснованности расходов нет.

Именно этим подходом и руководствуются судьи, рассматривая подобные споры организаций с налоговыми инспекциями.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу, что экономическая обоснованность расходов относится к оценочной категории и самостоятельно определяется налогоплательщиком исходя из фактических обстоятельств и особенностей его финансово-хозяйственной деятельности на основании норм Налогового кодекса РФ. Организация может учесть любые расходы, которые сочтет экономически обоснованными применительно к

особенностям своей финансово-хозяйственной деятельности (см. Постановление от 19.07.2007 N А56-35010/2006).

* * *

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходы, учитываемые в целях налогообложения, должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Кроме этого расходы разрешено подтверждать документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, или документами, которые косвенно подтверждают расходы. К документам, косвенно подтверждающим расходы, отнесены, в частности, таможенная декларация, приказ о командировке, проездные документы, отчет о выполненной работе в соответствии с договором.

Непосредственно в Налоговом кодексе РФ нет правил и требований к оформлению документов, подтверждающих расходы.

Вместе с тем норма п. 1 ст. 11 НК РФ говорит о том, что используемые в Налоговом кодексе понятия и термины других отраслей законодательства применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Поэтому требования к оформлению документов для подтверждения расходов определяются в настоящее время законодательством о бухгалтерском учете.

Так, ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами. Они служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Госкомстатом России.

В тех случаях, когда форма какого-либо документа не предусмотрена в этих альбомах, организация разрабатывает формы документов самостоятельно. Такие формы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи должностных лиц.

Обратите внимание! Пункт 1 ст. 252 НК РФ дает налоговым органам основание при проверках исключать из состава расходов те затраты, которые, по их мнению, документально не подтверждены либо подтверждены документами, оформленными с нарушением установленных требований.

Так, например, в Письме Минфина России от 27.02.2007 N 03-03-06/1/135 рассмотрен вопрос о документальном подтверждении расходов на оплату услуг по перевозке товара. Покупатель товара получил от поставщика накладную и счет-фактуру, в которых отдельной строкой были указаны "услуги по перевозке". Других документов, подтверждающих оказание данных услуг, у организации-покупателя нет. В такой ситуации, по мнению Минфина России, у покупателя нет оснований для включения расходов на оплату услуг по перевозке товара в состав затрат, уменьшающих налоговую базу, поскольку эти расходы не подтверждены первичными документами <*>.

<*> В этом Письме речь идет о признании расходов в целях налогообложения прибыли. Однако, поскольку критерии для признания расходов при УСН такие же, как и в целях исчисления налога на прибыль, позиция, изложенная в Письме, в полной мере распространяется и на налогоплательщиков-"упрощенцев".

При приобретении товаров (работ, услуг) за наличный расчет первичными учетными документами, подтверждающими фактическое осуществление затрат, признаются товарные и кассовые чеки (Письма Минфина России от 05.06.2007 N 03-11-04/2/158, от 08.05.2007 N 03-11-05/99).

Имейте в виду: на практике в результате длительного хранения кассовые чеки зачастую выцветают так, что невозможно прочитать отраженную на них информацию. Очевидно, что

выцветшие чеки не будут приняты налоговым органом в качестве документов, подтверждающих произведенные расходы. В результате вы можете попросту "потерять" часть затрат.

Чтобы этого не произошло, можно воспользоваться советом, содержащимся в Письме Минфина России от 03.04.2007 N 03-03-06/1/209. Чиновники считают возможным подтверждать затраты ксерокопиями чеков ККТ, заверенными подписью должностного лица и печатью организации с приложением оригинала чека.

Большое внимание уделяется при проверках не только наличию, но и правильности заполнения первичных документов.

Имейте в виду, что налоговые органы настаивают на том, что все первичные документы должны быть заполнены в рублях. Оформление первичных документов в условных единицах может привести к тому, что соответствующие затраты не будут приняты в уменьшение налоговой базы по единому налогу.

Такой вывод следует из Письма Минфина России от 12.01.2007 N 03-03-04/1/866.

Есть еще одна проблема, с которой можно столкнуться на практике.

Она поджидает вас в том случае, если в результате проведения встречных проверок налоговый орган обнаружит, что сведения о контрагентах, указанные в первичных документах, не достоверны.

Например, вы приобрели товар у поставщика, документы (накладная, счет) оформлены в полном соответствии с требованиями законодательства, но в ходе проверки выясняется, что ИНН поставщика некорректен, т.е. организации с таким ИНН на налоговом учете нет.

В такой ситуации налоговый орган, скорее всего, откажет вам в праве учесть соответствующие расходы в уменьшение налоговой базы по единому налогу, мотивируя свою позицию тем, что документы, составленные несуществующими лицами, не могут подтверждать произведенные расходы (не могут быть признаны достоверными и реальными). При этом доказать обратное будет трудно даже в суде. Судьи в подобных ситуациях очень часто поддерживают налогоплательщиков.

Так, например, ФАС Поволжского округа подтвердил, что налоговый орган правомерно не принял расходы, подтвержденные документами, содержащими недостоверные сведения о поставщиках. При этом суд не принял довод налогоплательщика об отсутствии его вины в недостоверности таких сведений, "так как при осуществлении предпринимательской деятельности, которая в силу ст. 2 ГК РФ осуществляется на свой риск, лицо должно проявить достаточную осмотрительность и проверить платежеспособность контрагента, наличие у него необходимой регистрации, в том числе принять меры для проверки взаимоотношений такого контрагента с налоговыми органами. Последствия недостаточной осмотрительности ложатся на лицо, заключившее такие сделки, и не должны приводить к необоснованным выплатам из федерального бюджета. Налогоплательщик не может считаться добросовестным, если, вступая в договорные отношения, не проявил необходимую осмотрительность при выборе контрагентов" (Постановление от 18.09.2007 N А65-5263/07).

Аналогичные решения можно найти в практике ФАС других округов (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 06.11.2007 N Ф04-7761/2007(39919-А27-23)).

Чтобы снизить риск возникновения таких проблем, при заключении договоров с новыми контрагентами необходимо их проверять. Как? Как минимум запрашивать выписки из ЕГРЮЛ в отношении этих лиц. Наличие таких выписок, подтверждающих факт регистрации контрагентов налоговыми органами и постановку их на налоговый учет, будет служить доказательством того, что вы проявили необходимую осмотрительность при заключении сделок, и, скорее всего, в случае судебного спора склонит чашу весов в вашу пользу (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 12.07.2007 N А65-15536/06).

* * *

Главой 26.2 НК РФ установлено еще одно общее правило признания расходов.

Примечание. В соответствии с п. 2 ст. 346.17 НК РФ расходами при упрощенной системе признаются затраты после их фактической оплаты.

По сути это означает, что при упрощенной системе налогообложения расходы признаются кассовым методом.

В связи с этим обратим внимание на следующее.

Прямое указание на кассовый метод содержится в гл. 26.2 НК РФ только в п. 1 ст. 346.17, которым определен порядок признания доходов.

А в п. 2 ст. 346.17 НК РФ, в котором речь идет о признании расходов, прямого указания на применение кассового метода для целей гл. 26.2 НК РФ нет. В нем определены общие правила признания расходов при УСН и установлены особенности для отдельных видов расходов.

Согласно этому пункту материальные расходы и расходы на оплату труда можно включать в затраты в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы. Если задолженность погашается другим способом, например передачей поставщику в оплату других материальных ценностей, - в момент такого погашения.

Таким образом, для признания в составе расходов при УСН затрат на оплату труда недостаточно начислить работникам суммы, причитающиеся к выплате, необходимо еще фактически выплатить заработную плату из кассы или перечислить ее на счета работников в банках. Соответственно, признание затрат на оплату труда при упрощенной системе налогообложения, в отличие от общего режима налогообложения, производится в месяце фактической выплаты. Например, заработная плата, начисленная за март, но выплаченная в апреле, признается расходом только в апреле.

Затраты в виде начисленных процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) признаются расходом в момент перечисления соответствующих сумм заимодавцу.

Точно также признаются расходы за оказанные организации услуги - после их фактического оказания и оплаты.

Для признания расходов на приобретение сырья и материалов, помимо оплаты, необходимо выполнение еще одного условия: такие затраты разрешено включать в расходы при УСН только по мере списания приобретенного сырья и материалов в производство.

Для учета расходов на приобретение товаров для перепродажи нужно выполнение трех условий: товар должен быть оплачен поставщику, реализован покупателю и оплачен им (см. подробно с. 166).

Кроме того, налогоплательщикам разрешено учитывать в целях налогообложения расходы, непосредственно связанные с реализацией покупных товаров, в том числе расходы по их хранению, обслуживанию и транспортировке.

Причем с 2007 г. торговые организации имеют право учитывать расходы, непосредственно связанные с реализацией товаров, не дожидаясь реализации самих товаров. Эти изменения внесены в гл. 26.2 НК РФ Федеральным законом N 85-ФЗ. Они вступили в силу с 1 января 2008 г., но их действие распространено на период с 1 января 2007 г. (см. подробнее с. 178).

Суммы налогов и сборов признаются в расходах только в размерах, фактически уплаченных налогоплательщиком, и только в том отчетном (налоговом) периоде, когда было сделано соответствующее перечисление в бюджет (внебюджетный фонд).

Организации, применяющие УСН, включают в расходы затраты на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов (пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Для этих затрат п. 3 ст. 346.16 НК РФ установлены специальные правила их признания (см. подробно с. 18). При этом соблюдается общее правило - стоимость ОС (НМА) признается в расходах в размере уплаченных сумм.

Закон N 85-ФЗ дополнил пп. 1 п. 1 ст. 346.16, п. 3 ст. 346.16 и пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ новыми видами расходов. Теперь "упрощенцы" могут учитывать в целях налогообложения расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств.

Эти изменения вступили в силу с 1 января 2008 г., но распространены на период с 1 января 2007 г. Это означает, что организация, которая проводила в 2007 г., например, модернизацию оборудования, может учесть такие затраты в расходах при составлении налоговой декларации по единому налогу за 2007 г.

Обратите внимание! В гл. 26.2 НК РФ есть специальные правила признания расходов в ситуации, когда "упрощенец" рассчитывается с продавцом товаров (работ, услуг) векселем.

Если в оплату передан собственный вексель покупателя, то расходы на приобретение товаров (работ, услуг) можно учесть только после погашения собственного векселя. Если же в оплату товаров продавцу передан вексель третьего лица, то расходы учитываются на дату передачи такого векселя (пп. 5 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

При этом расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе.

Есть в ст. 346.17 НК РФ и специальные правила для учета суммовых разниц, т.е. тех разниц, которые возникают в учете при продаже (покупке) товаров (работ, услуг), стоимость которых выражена в условных единицах, а оплата за которые осуществляется в рублях.

Нужно понимать, что суммовые разницы в принципе возникают только при ведении учета доходов и расходов методом начисления. При кассовом методе этих разниц нет. Соответствующая норма нашла свое отражение в п. 3 ст. 346.17 НК РФ, который говорит о том, что, если по условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных

единицах, суммовые разницы в составе доходов и расходов для целей исчисления единого налога при УСН не учитываются.

* * *

При применении УСН нужно учитывать, что признание многих расходов в рамках "упрощенки" осуществляется по правилам отдельных статей гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Так, указанные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ расходы, в зависимости от их экономического содержания, признаются с учетом следующих правил:

- материальные расходы - с учетом ст. 254 "Материальные расходы" НК РФ;
- расходы на оплату труда - с учетом ст. 255 "Расходы на оплату труда" НК РФ;
- расходы на все виды обязательного страхования имущества - с учетом ст. 263 "Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества" НК РФ;
- расходы по уплате процентов за предоставленные кредиты (займы) - с учетом ст. 269 "Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам" НК РФ;
- все остальные расходы - с учетом ст. ст. 264 "Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией" и 265 "Внереализационные расходы" НК РФ.

РАСХОДЫ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ, СООРУЖЕНИЕ И ИЗГОТОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Налогоплательщики, применяющие УСН, имеют право учесть в составе расходов, уменьшающих полученные доходы, затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Кроме того, организации, перешедшие на УСН, обязаны вести бухгалтерский учет основных средств в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете <*>. То есть организации должны соблюдать все требования, закрепленные в ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

<*> Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" освобождает организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, от обязанности вести бухгалтерский учет. Однако в п. 3 ст. 4 этого Закона содержится требование о том, что такие организации должны вести полноценный бухгалтерский учет в отношении основных средств и нематериальных активов.

При этом нужно понимать, что порядок признания расходов на приобретение основных средств в целях налогообложения, содержащийся в гл. 26.2 НК РФ, в корне отличается от правил бухгалтерского учета. Поэтому организации-"упрощенцы" нужно вести учет основных средств отдельно для целей бухгалтерского учета и отдельно для целей исчисления единого налога при УСН.

* * *

При учете стоимости основных средств в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, необходимо помнить о следующих ограничениях.

Во-первых, уменьшить налоговую базу можно только на суммы фактически понесенных расходов.

Согласно положениям ст. ст. 346.16 и 346.17 НК РФ оплата основных средств является обязательным условием для включения их стоимости в состав расходов. Поэтому стоимость основных средств, полученных (приобретенных) налогоплательщиком без оплаты, в расходах при УСН не учитывается.

Соответственно, в расходы нельзя включить стоимость основных средств, полученных от учредителя в качестве вноса в уставный капитал. Этой позиции придерживаются и Минфин России (Письмо от 11.04.2007 N 03-11-04/2/99), и арбитражные суды (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.09.2007 N А56-4532/2007).

Если организация создана путем выделения из другой организации в ходе реорганизации и сразу после государственной регистрации применяет упрощенную систему налогообложения, то у нее нет затрат на приобретение основных средств. Такой вывод сделал Минфин России в Письме от 13.04.2007 N 03-11-02/107, которое ФНС России направила своим подведомственным органам Письмом от 16.05.2007 N ММ-6-02/396@.

Аргументируется эта позиция тем, что организация, созданная путем выделения из другой организации при реорганизации, при получении основных средств от реорганизованной

организации не имеет расходов на их приобретение. Поэтому стоимость полученных ею основных средств при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, учитываться не должна.

Очевидно, что этот вывод может быть распространен на все случаи реорганизации (не только путем выделения). Если в процессе реорганизации организация получает основные средства (по разделительному балансу или по передаточному акту), то она расходов на приобретение этих основных средств не имеет. Соответственно, стоимость основных средств, полученных правопреемником при реорганизации, в расходах при УСН не учитывается.

Актуальным в этой связи является вопрос о возможности включения в расходы при УСН стоимости основных средств, полученных унитарным предприятием в хозяйственное ведение или оперативное управление от собственника имущества этого предприятия.

В Письме Минфина России от 20.03.2007 N 03-11-04/2/65 сделан вывод о том, что муниципальное унитарное предприятие имеет право учитывать в составе расходов стоимость основных средств, полученных в хозяйственное ведение от Управления по муниципальному имуществу как до перехода на упрощенную систему налогообложения, так и в период применения упрощенной системы налогообложения.

При этом, по мнению Минфина России, организация, получившая имущество в хозяйственное ведение, не может учесть в расходах дополнительные затраты, которые она несет в связи с доставкой этого имущества и доведением его до состояния, пригодного к использованию (Письмо от 22.05.2007 N 03-11-04/2/129). Отметим, что этот вывод, на наш взгляд, очень спорный. Если в расходах может быть учтена стоимость самого основного средства, то и затраты на его доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию, тоже должны учитываться в расходах. Однако, учитывая позицию Минфина России, налоговый орган может такие расходы не принять.

Во-вторых, в расходах при УСН учитывается стоимость только тех основных средств, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ (п. 4 ст. 346.16 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются в том числе основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

На этом основании налоговики настаивают на том, что в отчетные (налоговые) периоды, когда основные средства переведены по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также находятся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, расходы на их приобретение (сооружение, изготовление) не включаются в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения (Письмо ФНС России от 14.12.2006 N 02-6-10/233@).

К неамортизируемому имуществу гл. 25 НК РФ относит и землю (п. 2 ст. 256 НК РФ). Поэтому затраты на приобретение земельных участков не могут быть учтены в расходах при УСН (Письмо Минфина России от 15.11.2006 N 03-11-05/247).

* * *

Правила признания расходов на приобретение основных средств для целей налогообложения установлены п. 3 ст. 346.16 НК РФ и зависят в первую очередь от того, когда были приобретены основные средства: до перехода на упрощенную систему или в период ее применения.

Учет затрат на основные средства, приобретенные до перехода на УСН

Налогоплательщик, перешедший на УСН, имеет право включить в расходы остаточную стоимость основных средств, приобретенных (сооруженных, изготовленных) до перехода на этот спецрежим (пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

При этом нужно помнить, что в соответствии с п. 2 ст. 346.16 НК РФ все расходы, принимаемые для целей налогообложения, должны удовлетворять критериям п. 1 ст. 252 НК РФ (см. с. 7). Поэтому при УСН в составе расходов могут быть учтены только те расходы, которые непосредственно связаны с деятельностью, направленной на получение дохода. Это означает, что в расходы можно списать остаточную стоимость не всех основных средств, которыми обладает налогоплательщик на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, а только тех, которые он использует в деятельности, приносящей доход.

Формирование остаточной стоимости основных средств на дату перехода на УСН.

Порядок определения остаточной стоимости основных средств, приобретенных до перехода на УСН, изложен в п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ.

Поскольку на УСН можно перейти не только с общего режима налогообложения, но и с единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) или с системы налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход (ЕНВД), в п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ предусмотрены разные правила расчета остаточной стоимости основных средств в зависимости от того, с какого налогового режима идет переход на "упрощенку".

Для тех налогоплательщиков, кто перешел на УСН с общего режима налогообложения, остаточная стоимость основных средств представляет собой разницу между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ (абз. 1 п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ).

Данная формулировка явно неудачна.

Дело в том, что гл. 25 НК РФ в отношении основных средств не использует понятие "цена приобретения". Везде в ней используется понятие "первоначальная стоимость" основных средств. Да и ст. 257 НК РФ говорит о том, что под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 000 руб. <*>. Поэтому при определении остаточной стоимости основных средств на дату перехода на УСН, на наш взгляд, нужно исходить из их первоначальной стоимости, определенной в соответствии с правилами гл. 25 НК РФ.

<*> Эта формулировка введена в ст. 257 НК РФ Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ и действует с 1 января 2008 г.

Подтверждением этому служит Порядок заполнения книги учета доходов и расходов, который утвержден Приказом Минфина России от 30.12.2005 N 167н. Кроме того, Минфин России в своих разъяснениях все время применяет понятие "первоначальная стоимость" основных средств (см., например, Письмо от 13.09.2006 N 03-11-04/2/192).

Таким образом, налогоплательщику, переходящему на УСН с общего режима, необходимо на дату перехода сформировать в налоговом учете информацию об остаточной стоимости основных средств, приобретенных до перехода, рассчитанной по правилам гл. 25 НК РФ.

При этом налогоплательщику необходимо наладить отдельный учет основных средств, оплаченных и не оплаченных до перехода на упрощенную систему. Это объясняется тем, что остаточная стоимость основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему, но не оплаченных до этой даты, может быть списана в состав расходов при УСН только после того, как они будут оплачены (п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ).

Если организация до перехода на УСН исчисляла налог на прибыль кассовым методом, то она применяет такой же порядок определения остаточной стоимости объектов основных средств. То есть таким организациям следует на дату перехода на упрощенную систему сформировать остаточную стоимость основных средств по данным своего налогового учета в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

При этом по основным средствам, приобретенным до перехода на упрощенную систему, но оплаченным после этой даты, остаточная стоимость будет совпадать с первоначальной. Это обусловлено тем, что при кассовом методе амортизация по неоплаченным основным средствам не начисляется (пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ).

При переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщика, который применял ЕСХН в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, на дату перехода также необходимо определить остаточную стоимость основных средств. В этом случае остаточная стоимость представляет собой разницу между остаточной стоимостью основного средства на момент перехода на ЕСХН и суммой расходов, которую налогоплательщик учел в расходах в период применения этого специального налогового режима (абз. 2 п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ).

Таким образом, в п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ речь идет об основных средствах, приобретенных еще до перехода на ЕСХН. Если их стоимость к моменту перехода на УСН не была полностью учтена в расходах в период применения ЕСХН, то неучтенный остаток можно учесть в расходах уже в период применения УСН.

При переходе на упрощенную систему налогообложения с ЕНВД на дату перехода нужно определить остаточную стоимость основных средств, которые были приобретены (сооружены, изготовлены) и оплачены в период применения ЕНВД.

Остаточная стоимость таких основных средств представляет собой разницу между ценой приобретения и суммой амортизации, начисленной по правилам бухгалтерского учета за период применения ЕНВД (абз. 3 п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ) <*>.

<*> Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" освобождает организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, от обязанности вести бухгалтерский учет. Однако в п. 3 ст. 4 этого Закона содержится требование о том, что такие организации должны вести полноценный бухгалтерский учет в отношении основных средств и нематериальных активов.

Отметим, что здесь законодатель опять применил термин "цена приобретения". Но, как мы указали выше, в расчетах нужно использовать первоначальную стоимость основных средств, поскольку в бухгалтерском учете (так же как и в гл. 25 НК РФ) применяется понятие "первоначальная стоимость".

Примечание. Все изложенные выше правила определения остаточной стоимости основных средств при переходе на УСН применяют как организации, так и индивидуальные предприниматели (п. 4 ст. 346.25 НК РФ).

Предприниматель может перейти на УСН с общего режима налогообложения, при котором он уплачивал НДС. В таком случае он должен был вести учет доходов и расходов от предпринимательской деятельности в порядке, предусмотренном совместным Приказом Минфина России N 86н, и МНС России N БГ-3-04/430 от 13.08.2002. Этот Порядок был утвержден в связи с вступлением в силу гл. 25 НК РФ.

В разд. VI - X этого Порядка определены правила учета объектов основных средств, используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности. Данные о первоначальной стоимости основных средств и о суммах начисленной амортизации отражаются предпринимателями в разд. II "Расчет амортизации основных средств" Книги учета доходов и расходов, утвержденной вышеуказанным Приказом.

Соответственно, при переходе на УСН остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных до даты перехода, должна определяться предпринимателем на основании данных, отраженных в разд. II Книги учета доходов и расходов.

Если же предприниматель переходит на УСН с режима налогообложения в виде ЕНВД, то возникает вопрос: как в этом случае предпринимателю определять остаточную стоимость основных средств, приобретенных в период уплаты ЕНВД? Согласно ст. 346.25 НК РФ в такой ситуации при определении остаточной стоимости основных средств следует брать данные бухгалтерского учета. Но ведь предприниматели бухгалтерский учет не ведут. Закон "О бухгалтерском учете" распространяется только на организации.

Но что поделаешь... Других вариантов в ст. 346.25 НК РФ нет. Поэтому предпринимателю придется изучить правила бухгалтерского учета основных средств, определить первоначальную стоимость и срок полезного использования для тех основных средств, которые он приобрел, находясь на ЕНВД, рассчитать по правилам бухгалтерского учета сумму амортизации и определить их остаточную стоимость. И только после этого в период применения УСН можно будет учесть в расходах стоимость таких объектов.

Порядок списания остаточной стоимости в расходы.

Порядок признания остаточной стоимости основных средств в составе расходов зависит от двух факторов:

- 1) срок полезного использования объекта;
- 2) дата оплаты объекта: до начала применения упрощенной системы или в период ее применения.

Примечание. Согласно пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ остаточная стоимость основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, списывается в состав расходов не сразу. Срок (период) списания зависит от срока полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования основных средств определяется в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1. Для тех объектов основных средств, которые не указаны в этой Классификации, сроки полезного использования устанавливаются налогоплательщиком согласно техническим условиям или рекомендациям предприятий-изготовителей (пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Срок полезного использования объекта	Период списания остаточной стоимости	Порядок списания остаточной стоимости
--------------------------------------	--------------------------------------	---------------------------------------

До 3 лет включительно	В течение первого года применения УСН	100% остаточной стоимости списывается в течение первого календарного года применения упрощенной системы
От 3 до 15 лет включительно	3 года	50% остаточной стоимости списывается в течение первого календарного года применения упрощенной системы; 30% - в течение 2-го календарного года; 20% - в течение 3-го календарного года
Свыше 15 лет	10 лет	Равными долями в течение 10 лет применения упрощенной системы

Обратите внимание! Независимо от того, в течение скольких лет остаточная стоимость будет списываться в состав расходов, списание доли, приходящейся на каждый отдельный год, должно осуществляться в течение этого года равномерно.

В этой связи отметим следующее.

В п. 3 ст. 346.16 НК РФ указано, что в течение налогового периода (года) расходы должны приниматься по отчетным периодам равными долями. Отчетными периодами в упрощенной системе налогообложения признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года (п. 2 ст. 346.19 НК РФ). То есть отчетных периодов в году всего три, а четвертый период (год) является налоговым, а не отчетным.

В то же время в пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ говорится, что расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода.

Поэтому списание стоимости основных средств в расходы следует производить равномерно в течение всех четырех кварталов календарного года в последнее число каждого квартала. Об этом сказано и в Приказе Минфина России от 30.12.2005 N 167н "Об утверждении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядка ее заполнения".

Примечание. Дата оплаты основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему, будет определять тот момент, начиная с которого налогоплательщик имеет право включать их остаточную стоимость в состав расходов.

Если объект был оплачен до перехода на упрощенную систему, то его остаточная стоимость будет списываться в состав расходов начиная с первого квартала после перехода на упрощенную систему.

Если же объект был приобретен до перехода на упрощенную систему, а оплачен уже после перехода, то его остаточную стоимость можно учитывать в составе расходов начиная с того квартала, в котором была произведена оплата.

Это правило отражено в п. 3.12 Порядка заполнения книги учета доходов и расходов.

Пример 1. Организация с 1 января 2008 г. перешла на упрощенную систему налогообложения. В 2007 г. она применяла общий режим налогообложения и уплачивала налог на прибыль по методу начисления.

По состоянию на 1 января 2008 г. по данным налогового учета в организации числятся пять объектов основных средств:

Наименование объекта	Первоначальная стоимость (руб.)	Остаточная стоимость (руб.)	Срок полезного использования	Дата оплаты
Объект N 1	25 000	20 800	3 года	20.11.2007
Объект N 2	60 000	24 000	5 лет	12.04.2005
Объект N 3	3 200 000	1 300 000	20 лет	16.08.1995
Объект N 4	35 000	30 600	2 года	07.02.2008
Объект N 5	32 000	28 000	2 года	14.05.2008

Рассмотрим подробно порядок списания остаточной стоимости каждого объекта.
Объект N 1.

Срок его полезного использования - 3 года. Его остаточная стоимость в сумме 20 800 руб. может быть полностью списана в состав расходов в течение 2008 г.

Этот объект был оплачен до перехода на упрощенную систему налогообложения, поэтому его стоимость включается в расходы начиная с I квартала 2008 г.

В течение 2008 г. ежеквартально в состав расходов должна списываться сумма 5200 руб. (20 800 руб. : 4 квартала).

Объект N 2.

Срок полезного использования этого объекта - 5 лет, поэтому его остаточная стоимость должна списываться в состав расходов следующим образом:

12 000 руб. (50%) - в течение 2008 г.;

7200 руб. (30%) - в течение 2009 г.;

4800 руб. (20%) - в течение 2010 г.

Объект был оплачен до перехода на упрощенную систему, поэтому его стоимость учитывается в расходах начиная с I квартала 2008 г.

Следовательно, в течение 2008 г. ежеквартально в расходы должна списываться сумма 3000 руб. (12 000 руб. : 4 квартала).

Объект N 3.

Срок полезного использования этого объекта - 20 лет, поэтому его остаточная стоимость должна списываться в состав расходов в течение 10 лет. Соответственно, в течение 2008 г. организация имеет право учесть в расходах 1/10 его остаточной стоимости, то есть 130 000 руб. (1 300 000 руб. : 10 лет).

Объект был оплачен до перехода на упрощенную систему налогообложения, поэтому его остаточная стоимость включается в состав расходов начиная с I квартала 2008 г.

В течение 2008 г. ежеквартально в расходы списывается сумма 32 500 руб. (130 000 руб. : 4 квартала).

Объект N 4.

Срок полезного использования - 2 года, поэтому остаточная стоимость в полном объеме (30 600 руб.) может быть списана в состав расходов в течение 2008 г.

Этот объект оплачен 7 февраля 2008 г., то есть уже после перехода на упрощенную систему, но оплата произведена в первом квартале применения УСН. Поэтому стоимость этого объекта списывается в расходы начиная с I квартала 2008 г.

Таким образом, в течение 2008 г. ежеквартально в расходы будет включаться сумма 7650 руб. (30 600 руб. : 4 квартала).

Объект N 5.

Срок полезного использования этого объекта тоже 2 года, и его остаточная стоимость (28 000 руб.) в полном объеме может быть учтена в расходах в течение 2008 г.

Объект оплачен после перехода на упрощенную систему во II квартале 2008 г. (14 мая 2008 г.), поэтому его стоимость должна списываться в состав расходов начиная со II квартала 2008 г. Следовательно, в течение 2008 г. ежеквартально (начиная со II квартала 2008 г.) в состав расходов будет включаться сумма в размере 9333 руб. (28 000 руб. : 3 квартала).

В Книге учета доходов и расходов сведения о списании в состав расходов остаточной стоимости объектов основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, отражаются в разд. II "Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу".

Порядок заполнения разд. II Книги учета доходов и расходов за I квартал и полугодие 2008 г. в условиях примера 1 приведен на с. 32 - 35.

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

I квартал
за ----- 2008 года

N п/п	Наименован ие объекта основных средств или нематериаль ных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериаль ных активов	Дата подачи документов на государствен ную регистрацию объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальны х активов	Первоначаль ная стоимость объекта основных средств или нематериаль ных активов, (руб.)	Срок полезного использован ия объекта основных средств или нематериаль ных активов, (количество лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальны х активов, (руб.)	Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериаль ных активов в налоговом периоде	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальны х активов, принимаемая в расходы за налоговый период, (%)	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода, (%) (гр. 10 / гр. 9)	Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч.		Включено в расходы за предыдущие периоды налоговые периоды применения УСНО (руб.) (гр. 13 Расчета за предыдущие налоговые периоды)	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующи х отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов
											за каждый квартал налогового периода (гр. 6 или гр. 8 х гр. 11 / 100)	за налоговый период (гр. 12 х гр. 9)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Объект N 1	20.11.2007	-	28.06.2007	25 000	3	20 800	4	100	25	5 200	20 800	-	-	-
2	Объект N 2	12.04.2005	-	14.12.2004	60 000	5	24 000	4	50	12,5	3 000	12 000	-	12 000	-
3	Объект N 3	16.08.1995	-	10.06.1995	3 200 000	20	1 300 000	4	10	2,5	32 500	130 000	-	1 170 000	-
4	Объект N 4	07.02.2008	-	20.09.2007	35 000	2	30 600	4	100	25	7 650	30 600	-	-	-
Всего за отчетный (налоговый) период		x	x	x	3 320 000	x	1 375 400	x	x	x	48 350	193 400	-	1 182 000	-

II. Расчет расходов на приобретение (сооружение,
изготовление) основных средств и на приобретение
(создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов,
учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу
полугодие
за ----- 2008 года

N п/п	Наименован ие объекта основных средств или нематериаль ных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальны х активов	Дата подачи документов на государственну ю регистрацию объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатаци ю (принятия к бухгалтерско му учету) объекта основных средств или нематериаль ных активов	Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальны х активов (количество лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальны х активов (руб.)	Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериальны х активов в налоговом периоде	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальны х активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%)	Доля стоимости объекта основных средств или нематериаль ных активов, принимается в расходы за каждый квартал налогового периода (%) (гр. 10 / гр. 9)	Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч.		Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения УСНО (руб.) (гр. 13 Расчета за предыдущие налоговые периоды)	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующи х отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериаль ных активов
											за каждый квартал налогового периода (гр. 6 или гр. 8 x гр. 11 / 100)	за налоговы й период (гр. 12 x гр. 9)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Объект N 1	20.11.2007	-	28.06.2007	25 000	3	20 800	4	100	25	5 200	20 800	-	-	-
2	Объект N 2	12.04.2005	-	14.12.2004	60 000	5	24 000	4	50	12,5	3 000	12 000	-	12 000	-
3	Объект N 3	16.08.1995	-	10.06.1995	3 200 000	20	1 300 000	4	10	2,5	32 500	130 000	-	1 170 000	-
4	Объект N 4	07.02.2008	-	20.09.2007	35 000	2	30 600	4	100	25	7 650	30 600	-	-	-
5	Объект N 5	14.05.2008	-	06.09.2007	32 000	2	28 000	3	100	33,3333	9 333	28 000			
Всего за отчетный (налоговый) период		x	x	x	3 352 000	x	1 403 400	x	x	x	57 683	221 400	-	1 182 000	-

* * *

С 1 января 2006 г. в расходах можно учитывать не только расходы на приобретение основных средств, но и расходы на их сооружение и изготовление. Таким образом, теперь при упрощенной системе налогообложения можно учитывать не только расходы на приобретение готовых объектов, но и на их строительство. Соответствующее изменение в пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ было внесено Федеральным законом от 21.07.2005 N 101-ФЗ.

Если объект был построен (создан) до перехода на УСН, т.е. до этого момента были выполнены следующие условия: объект введен в эксплуатацию, оплачен и документы на этот объект поданы на госрегистрацию (если речь идет об объекте недвижимости), то его остаточная стоимость включается в состав расходов при УСН в общем порядке (см. выше).

Если же часть перечисленных выше условий выполнена до перехода на УСН, а часть уже после, то, по мнению Минфина России, стоимость основных средств может включаться в расходы начиная с того отчетного (налогового) периода, в котором произошло последнее по времени одно из следующих событий: оплата (завершение оплаты) сооружения (изготовления) этого объекта, его ввод в эксплуатацию или подача документов на государственную регистрацию прав на построенный объект (Письмо от 25.07.2007 N 03-11-04/2/188).

* * *

Обратите внимание на важное изменение в порядке признания расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств. Оно касается ситуации, когда основное средство оплачивается налогоплательщиком в рассрочку.

В течение многих лет Минфин России настаивал на том, что налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе учитывать расходы на приобретение основных средств только после их полной оплаты (см. Письма Минфина России от 25.05.2007 N 03-11-04/2/140, от 04.04.2007 N 03-11-04/2/89, от 03.04.2007 N 03-11-04/2/85).

Примечание. С 1 января 2008 г. ситуация изменилась. Законом N 85-ФЗ в пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ внесена поправка, которая позволяет учитывать расходы на приобретение (сооружение и изготовление) основных средств не после завершения оплаты, а в размере фактически оплаченных сумм.

Таким образом, в случае рассрочки платежа расходы на приобретение основных средств следует учитывать:

- до 1 января 2008 г. - только после полной оплаты приобретенного объекта;
- после 1 января 2008 г. - в размере оплаченных сумм.

* * *

Отметим еще одно обстоятельство, связанное с определением остаточной стоимости основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения.

С 1 января 2006 г. ст. 259 НК РФ дополнена п. 1.1, который разрешил включать в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (так называемая амортизационная премия). В этом случае при дальнейшем начислении амортизации учтенные расходы на капитальные вложения (10%) не учитываются.

Если организация, применяющая "амортизационную премию", переходит с общего режима налогообложения на упрощенную систему, в состав расходов она включает остаточную стоимость основных средств, которая представляет собой разницу между их первоначальной стоимостью, уменьшенной на сумму "амортизационной премии" (до 10% первоначальной стоимости), и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном ст. 259 НК РФ.

Это разъяснил Минфин России в Письме от 13.09.2006 N 03-11-04/2/192.

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

Учетной политикой предприятия на 2007 г. предусмотрено применение амортизационной премии в размере 10% стоимости приобретаемых основных средств, поэтому в сентябре 2007 г. предприятие одновременно признало в расходах 10% стоимости приобретенного основного средства - 26 000 руб.

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

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

Сумма амортизации: 4 мес. $\times$ (260 000 руб. - 26 000 руб.) $\times 4,17\% = 39\,031$ руб.

С 1 января 2008 г. предприятие перешло на УСН.

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

Учет затрат на основные средства,
приобретенные после перехода на УСН

Порядок списания в состав расходов затрат на приобретение (сооружение, изготовление) объектов основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы, не зависит от сроков их полезного использования.

При этом нужно учитывать, что в соответствии с п. 2 ст. 346.16 НК РФ расходы налогоплательщика могут уменьшать полученные доходы только в том случае, если они удовлетворяют критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ. Это означает, что расходы должны быть документально подтверждены, экономически обоснованы и связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода.

Следовательно, в состав расходов могут быть включены затраты на приобретение только тех основных средств, которые предназначены для использования в предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, включается в состав расходов в полном объеме по мере их оплаты и ввода в эксплуатацию (п. 3 ст. 346.16 НК РФ). Дата ввода в эксплуатацию в общем случае определяется по дате оформления Акта о приеме-передаче объекта основных средств по форме N ОС-1.

Примечание. Основные средства, приобретенные в период применения УСН, учитываются в расходах в течение налогового периода (года) равномерно - равными долями по отчетным периодам (Письмо Минфина России от 25.09.2007 N 03-11-04/2/234). При этом списание стоимости основных средств в состав расходов начинается с того отчетного периода, когда выполняется последнее из двух условий: ввод в эксплуатацию либо оплата основного средства.

В отношении объектов недвижимости для учета расходов необходимо выполнение третьего условия - подача документов на госрегистрацию права собственности (Письмо Минфина России от 25.07.2007 N 03-11-04/2/188).

Пример 3. Организация применяет упрощенную систему налогообложения.

В январе 2008 г. она приобрела и ввела в эксплуатацию два объекта основных средств:

- объект N 1 стоимостью 24 000 руб., который оплачен 14 февраля 2008 г.;

- объект N 2 стоимостью 30 000 руб., который оплачен 3 апреля 2008 г.

Расходы на приобретение объекта N 1 можно начинать учитывать с I квартала 2008 г. Соответственно, стоимость этого объекта учитывается в расходах в течение четырех кварталов 2008 г. по 6000 руб. в квартал (24 000 руб. : 4).

Расходы на приобретение объекта N 2 можно начинать учитывать со II квартала 2008 г. Соответственно, стоимость этого объекта учитывается в расходах в течение трех кварталов 2008 г. по 10 000 руб. в квартал (30 000 руб. : 3).

В данном случае при расчете налоговой базы за I квартал 2008 г. организация имеет право учесть в составе расходов сумму в размере 6000 руб. (расходы на приобретение объекта N 1). Данная сумма списывается в состав расходов 31 марта 2008 г.

30 июня 2008 г. в расходы списываются затраты на приобретение основных средств в сумме 16 000 руб. (6000 руб. - часть стоимости объекта N 1, 10 000 руб. - часть стоимости объекта N 2).

Такая же сумма (16 000 руб.) признается в расходах 30 сентября и 31 декабря 2008 г.

В итоге в течение 2008 г. в расходы будет списана вся стоимость приобретенных основных средств в сумме 54 000 руб. (6000 руб. в I квартале и по 16 000 руб. во II, III и IV кварталах).

Обратите внимание! В течение нескольких лет споры на практике вызывал порядок учета затрат на приобретение основных средств в случае, когда оплата за них производилась не сразу в полном объеме, а по частям (в рассрочку).

Минфин России настаивал на том, что стоимость таких основных средств подлежит включению в расходы только в том налоговом периоде, когда они были полностью оплачены (Письма Минфина России от 25.05.2007 N 03-11-04/2/140, от 04.04.2007 N 03-11-04/2/89).

С 1 января 2008 г. этой проблемы больше нет благодаря поправке, внесенной Законом N 85-ФЗ в пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ. Согласно этой поправке в расходы можно включать затраты на введенный в эксплуатацию объект основных средств в размере сумм фактической оплаты.

Пример 4. Организация-"упрощенец" в феврале 2007 г. приобрела в рассрочку на 12 месяцев производственное здание за 700 000 руб. В этом же месяце здание было введено в эксплуатацию, а документы на государственную регистрацию права собственности были поданы в марте 2007 г. В апреле 2007 г. организация уплатила первый взнос в сумме 100 000 руб.

Оставшаяся сумма (600 000 руб.), согласно условиям договора, уплачивается равными платежами по 50 000 руб. в месяц начиная с мая 2007 г.

Последний платеж в окончательный расчет сделан в апреле 2008 г.

В данном случае организация может учесть расходы на приобретение здания (700 000 руб.) при расчете налога за 2008 г. (начиная со II квартала 2008 г. равными долями 30 июня, 30 сентября и 31 декабря по 233 333 руб. в квартал (700 000 руб. : 3)).

Пример 5. Организация-"упрощенец" в феврале 2008 г. приобрела в рассрочку на 12 месяцев производственное здание за 700 000 руб. В этом же месяце здание было введено в эксплуатацию, а документы на государственную регистрацию права собственности были поданы в марте 2008 г. В апреле 2008 г. организация уплатила первый взнос в сумме 100 000 руб.

Оставшаяся сумма (600 000 руб.), согласно условиям договора, уплачивается равными платежами по 50 000 руб. в месяц начиная с мая 2008 г.

В связи с новой редакцией пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ организация может учитывать расходы на приобретение здания по мере уплаты очередных платежей.

30 июня 2008 г. она может отразить в расходах сумму 200 000 руб. (100 000 руб. + 50 000 руб. + 50 000 руб.).

30 сентября 2008 г. в расходы будет включено еще 150 000 руб. (50 000 руб. x 3 мес.), и общая сумма затрат на приобретение здания, учтенная в расходах, по итогам 9 месяцев 2008 г. составит 350 000 руб. (200 000 руб. + 150 000 руб.).

31 декабря 2008 г. в расходы будет включено еще 150 000 руб. (50 000 руб. x 3 мес.).

В итоге при расчете единого налога за 2008 г. в расходах будет учтено 500 000 руб. (сумма, фактически уплаченная в 2008 г.).

* * *

Отдельно обратим внимание организаций, осуществляющих деятельность по передаче имущества в лизинг, на подход налоговых органов к учету затрат на приобретение имущества, предназначенного для передачи в лизинг.

В соответствии с правилами бухгалтерского учета (п. 4 ПБУ 6/01 "Учет основных средств") такое имущество включается в состав основных средств и учитывается на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Казалось бы, включение этого имущества в состав основных средств дает возможность организации-лизингодателю учесть свои затраты на это имущество в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, по тем же правилам, которые установлены для учета затрат на приобретение основных средств.

Однако Минфин России смотрит на это иначе.

Тот факт, что лизинговое имущество учитывается на счете 03, а не на счете 01 "Основные средства", приводит чиновников к выводу о том, что организации-лизингодатели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе учитывать в составе расходов стоимость материальных ценностей, предназначенных для передачи в лизинг, в порядке, установленном пп. 1 п. 1 и п. 3 ст. 346.16 НК РФ для учета расходов по приобретению основных средств (Письмо Минфина России от 08.02.2007 N 03-11-04/2/31).

В составе материальных расходов такие затраты учесть тоже нельзя.

По мнению Минфина России, организация-лизингодатель может учесть расходы на приобретение предмета лизинга только в том налоговом периоде, в котором право собственности на него перейдет к лизингополучателю. Тогда лизингодатель сможет уменьшить доход от продажи этого имущества на сумму затрат на его приобретение (Письмо Минфина России от 25.10.2006 N 03-11-04/2/223).

Отметим, что изложенные выше ограничения Минфин России распространяет исключительно на лизингодателей.

Если "упрощенец" не является лизинговой компанией, а просто осуществляет деятельность по сдаче имущества в аренду, то расходы на приобретение основных средств, предназначенных для сдачи в аренду, учитываются в расходах в общем порядке на основании пп. 1 п. 1 и п. 3 ст. 346.16 НК РФ (Письмо Минфина России от 10.01.2007 N 03-11-04/2/2).

* * *

При учете расходов на приобретение (сооружение и изготовление) основных средств возникает вопрос о порядке учета сумм "входного" НДС, уплаченных в составе расходов на приобретение основных средств.

Почему возникает этот вопрос?

Дело в том, что в п. 1 ст. 346.16 НК РФ есть пп. 8, согласно которому в расходы включаются суммы НДС по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов. То есть суммы "входного" НДС при упрощенной системе рассматриваются в качестве самостоятельного вида расходов.

Однако в Минфине России считают, что пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ не применяется в отношении сумм НДС, уплаченных при приобретении основных средств.

Поскольку лица, перешедшие на УСН, не признаются плательщиками НДС, этот налог для них является невозмещаемым и поэтому суммы НДС должны включаться ими в первоначальную стоимость приобретаемых основных средств и списываться на расходы в составе этой стоимости.

По мнению Минфина России, этот вывод следует из п. 8 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", согласно которому невозмещаемые налоги, уплачиваемые при приобретении основных средств, включаются в фактические затраты на их приобретение, сооружение и изготовление. Надо сказать, что этой позиции Минфин России придерживается последовательно в течение нескольких лет (см., например, Письмо от 04.10.2005 N 03-11-04/2/94).

* * *

Если организация при приобретении объекта основных средств несет затраты, связанные с его транспортировкой, сертификацией, регистрацией и т.п., то они тоже должны включаться в его первоначальную стоимость.

Соответственно, в расходы такие "сопутствующие" затраты попадают не единовременно, а в те же сроки, что и стоимость основного средства, - с момента ввода в эксплуатацию равномерно в течение налогового периода. Такое мнение содержится в Письме Минфина России от 22.05.2007 N 03-11-04/2/129.

Пересчет налоговой базы при реализации (передаче) основных средств

В гл. 26.2 НК РФ есть специальные правила пересчета налоговой базы в случае продажи основных средств, стоимость которых была учтена в расходах при УСН. Правила эти таковы.

Если с момента начала учета затрат на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в составе расходов и до момента их реализации прошло менее трех лет (а по основным средствам со сроком полезного использования свыше 15 лет - менее 10 лет), налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу. Пересчет необходимо сделать за весь период пользования проданными основными средствами с момента их учета в составе расходов до даты реализации (п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Примечание. С 1 января 2006 г. требование о пересчете налоговой базы при реализации (передаче) основных средств касается всех объектов, расходы по которым были учтены при применении УСН. Пересчитывать налоговую базу необходимо как по основным средствам, приобретенным в период применения "упрощенки", так и по объектам, приобретенным до перехода на этот специальный налоговый режим.

Пересчет налоговой базы заключается в том, что в расходах можно учесть только сумму амортизации, начисленной за период эксплуатации объекта в период применения УСН. Расчет суммы амортизации производится по правилам гл. 25 НК РФ. Все излишне учтенные в расходах суммы исключаются.

При такой корректировке налогоплательщик должен уплатить дополнительную сумму единого налога и пени.

Кроме того, налогоплательщику необходимо внести изменения в налоговые декларации за предыдущие отчетные (налоговые) периоды и сдать уточненные декларации в налоговую инспекцию. К уточненным декларациям нужно приложить бухгалтерскую справку-расчет, в которой объяснить причины внесения изменений в ранее представленные декларации (Письмо ФНС России от 14.12.2006 N 02-6-10/233@).

Обратите внимание! Исправления в разд. I и II Книги учета доходов и расходов в части корректировки расходов за периоды, предшествующие налоговому периоду, в котором произошла реализация основных средств, вносить не нужно.

Корректировка налоговой базы отражается в разд. I Книги учета доходов и расходов за текущий налоговый период путем уменьшения сумм расходов в данном налоговом периоде. Кроме того, в отношении расходов на приобретение данного основного средства вносятся также соответствующие изменения в разд. II Книги учета доходов и расходов за отчетные периоды текущего налогового периода.

При этом к Книге учета доходов и расходов за текущий налоговый период прилагается бухгалтерская справка-расчет, объясняющая сумму уменьшения расходов в разд. I и внесение изменений в разд. II Книги учета доходов и расходов.

Учитывая требования п. 3 ст. 346.16 НК РФ, при реализации (передаче) объекта основных средств налогоплательщику необходимо иметь данные о дате начала учета затрат на приобретение этого объекта в расходах и сроке полезного использования этого объекта.

Срок полезного использования объекта определяется в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1.

По объектам со сроком полезного использования до 15 лет включительно пересчет налоговой базы следует производить, если с момента начала включения затрат в расходы до момента реализации (передачи) прошло менее 3 лет. Если этот срок превышает 3 года, то пересчет не производится (просто выручка от продажи объекта отражается в полном объеме в составе доходов).

По объектам основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет пересчета налоговой базы не избежать, если с момента начала включения затрат в расходы и до момента реализации (передачи) прошло менее 10 лет.

Для пересчета необходимо рассчитать сумму амортизационных отчислений по реализованному (переданному) объекту за период его использования. Амортизационные отчисления рассчитываются по правилам, установленным гл. 25 НК РФ (ст. ст. 258 и 259 НК РФ). Затем налогоплательщику необходимо произвести перерасчет налоговой базы за все отчетные (налоговые) периоды, на которые приходится период использования реализованного (переданного) объекта, - затраты на приобретение объекта из расходов исключить, а вместо них включить в расходы суммы амортизации.

Пример 6. Организация применяет упрощенную систему налогообложения с 2005 г.

В январе 2007 г. она приобрела и оплатила основное средство стоимостью 45 000 руб. и ввела его в эксплуатацию. Срок полезного использования - 3 года (36 месяцев).

Согласно правилам п. 3 ст. 346.16 НК РФ стоимость основного средства включается в расходы в течение 2007 г. по 11 250 руб. в квартал (45 000 руб. : 4).

В октябре 2007 г. организация это основное средство продала.

В первую очередь организации необходимо рассчитать амортизацию по этому объекту за период его использования. Для этого нужно выбрать метод начисления амортизации из тех, которые предлагаются гл. 25 НК РФ.

Предположим, что организация решила применить линейный способ.

Амортизация по объекту основных средств начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, по месяц выбытия включительно (п. 2 ст. 259 НК РФ). В данном случае амортизация начисляется за период с февраля по октябрь 2007 г., т.е. за 9 месяцев.

Сумма начисленной амортизации за период использования основного средства в 2007 г. составит 11 250 руб. (45 000 руб. : 36 мес. x 9 мес.).

Пересчитаем налоговую базу за I квартал 2007 г.:

- сумма амортизации за февраль - март - 2500 руб.;

- было включено в состав расходов - 11 250 руб.;

- сумма превышения расходов и, соответственно, занижения налоговой базы - 8750 руб. (11 250 руб. - 2500 руб.).

Таким образом, организации необходимо увеличить налоговую базу за I квартал 2007 г. на 8750 руб., пересчитать сумму единого налога и выявить сумму недоимки.

Предположим, что сумма недоимки по единому налогу составит 1312,5 руб. (8750 руб. x 15%). На эту сумму следует начислить пени начиная с 26 апреля (день, следующий за сроком уплаты налога по итогам I квартала) по 25 июля (срок уплаты налога по итогам полугодия).

Пересчитаем налоговую базу за полугодие 2007 г.:

- сумма амортизации за февраль - июнь - 6250 руб. (1250 руб. x 5 мес.);

- было включено в состав расходов - 22 500 руб. (11 250 руб. x 2 квартала);

- сумма превышения расходов и, соответственно, занижения налоговой базы - 16 250 руб. (22 500 руб. - 6250 руб.).

Таким образом, организации необходимо увеличить налоговую базу за полугодие на 16 250 руб., пересчитать сумму единого налога и выявить сумму недоимки.

Предположим, что сумма недоимки составит 2437,5 руб. (16 250 руб. x 15%). На эту сумму следует начислить пени начиная с 26 июля (день, следующий за сроком уплаты налога по итогам полугодия) по 25 октября (срок уплаты налога по итогам 9 месяцев).

Пересчитаем налоговую базу за 9 месяцев:

- сумма амортизации за февраль - сентябрь - 10 000 руб. (1250 руб. x 8 мес.);

- было включено в состав расходов - 33 750 руб. (11 250 руб. x 3 квартала);

- сумма превышения расходов и, соответственно, занижения налоговой базы - 23 750 руб. (33 750 руб. - 10 000 руб.).

За 9 месяцев 2007 г. организации необходимо увеличить налоговую базу на 23 750 руб., пересчитать сумму единого налога и выявить сумму недоимки.

Предположим, что сумма недоимки по единому налогу составит 3562,5 руб. (23 750 руб. x 15%). На эту сумму следует начислить пени начиная с 26 октября (день, следующий за сроком уплаты налога по итогам полугодия) по день погашения недоимки.

При расчете налоговой базы за 2007 г. организация включит в расходы только амортизацию за 9 месяцев использования объекта - 11 250 руб.

Все приведенные выше расчеты должны быть оформлены бухгалтерской справкой. На основании этой справки бухгалтер уменьшит сумму расходов в разд. I Книги учета доходов и расходов за 2007 г. Кроме этого, придется скорректировать данные о сумме расходов на приобретение основных средств в разд. II Книги за все отчетные периоды 2007 г.

Оформленная бухгалтерская справка-расчет, объясняющая сумму уменьшения расходов в разд. I и внесение изменений в разд. II, должна быть приложена к Книге учета доходов и расходов за 2007 г.

Отметим, что в п. 3 ст. 346.16 НК РФ нет ограничений на возможность использования тех или иных положений гл. 25 НК РФ для расчета амортизации. Поэтому, на наш взгляд, у налогоплательщиков есть полное право самостоятельно выбирать, каким способом начисления амортизации воспользоваться для целей пересчета налоговой базы: линейным или нелинейным.

Примечание. Для целей пересчета налоговой базы более выгодным является именно нелинейный способ начисления амортизации, поскольку при этом суммы амортизации в первые месяцы существенно больше, чем при линейном, что позволяет уменьшить сумму недоимки и пени.

Пример 7. В условиях примера 6 предположим, что организация выбрала для реализованного объекта нелинейный способ начисления амортизации. В этом случае пересчет налоговой базы за I квартал, полугодие и 9 месяцев 2007 г. будет производиться следующим образом.

При использовании нелинейного метода норма амортизации по данному объекту в соответствии с п. 5 ст. 259 НК РФ составит 5,56% (2 : 36 мес. x 100%).

Ежемесячная сумма амортизации по объекту при нелинейном способе определяется как произведение остаточной стоимости и нормы амортизации.

Рассчитаем суммы амортизации за февраль - октябрь:

Месяц	Остаточная стоимость на начало месяца (руб.)	Сумма амортизации за месяц (руб.)	Остаточная стоимость на конец месяца (руб.)
Февраль	45 000	2 502	42 498
Март	42 498	2 363	40 135
Апрель	40 135	2 232	37 903
Май	37 903	2 107	35 796
Июнь	35 796	1 990	33 806
Июль	33 806	1 880	31 926
Август	31 926	1 775	30 151
Сентябрь	30 151	1 676	28 475
Октябрь	28 475	1 583	26 892

Произведем пересчет налоговой базы за I квартал:

- сумма амортизации за февраль - март - 4865 руб.;

- было включено в состав расходов - 11 250 руб.;
- сумма превышения расходов и, соответственно, занижения налоговой базы - 6385 руб. (11 250 руб. - 4865 руб.).

Таким образом, организации необходимо увеличить налоговую базу за I квартал на 6385 руб. (при линейном методе увеличить налоговую базу следовало бы на 8750 руб. - см. пример 6).

Пересчитаем налоговую базу за полугодие:

- сумма амортизации за февраль - июнь - 11 194 руб.;
- было включено в состав расходов - 22 500 руб. (11 250 руб. x 2 квартала);
- сумма превышения расходов и, соответственно, занижения налоговой базы - 11 306 руб. (22 500 руб. - 11 194 руб.).

В этом случае налоговую базу за полугодие необходимо увеличить на 11 306 руб. (при линейном способе величина занижения налоговой базы составила 16 250 руб. - см. пример 6).

Произведем пересчет налоговой базы за 9 месяцев:

- сумма амортизации за февраль - сентябрь - 16 525 руб.;
- было включено в состав расходов - 33 750 руб. (11 250 руб. x 3 квартала);
- сумма превышения расходов и, соответственно, занижения налоговой базы - 17 225 руб. (33 750 руб. - 16 525 руб.).

Таким образом, налоговая база за 9 месяцев подлежит увеличению на 17 225 руб. (при применении линейного метода эта сумма составила 23 750 руб. - см. пример 6).

При расчете налоговой базы за 2007 г. организация включит в расходы амортизацию за 9 месяцев использования объекта - 18 108 руб. (при линейном методе эта сумма составила 11 250 руб. - см. пример 6).

Приведенный пример 7 наглядно показывает преимущества использования нелинейного метода начисления амортизации.

Помните только одно - нелинейный метод нельзя применять при начислении амортизации по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы. По таким объектам амортизацию можно начислять только линейным методом (п. 3 ст. 259 НК РФ).

После пересчета налоговой базы за все отчетные (налоговые) периоды с момента начала включения стоимости основного средства в расходы до момента его реализации (передачи) выявляется величина его остаточной стоимости (недоамортизированная часть первоначальной стоимости). В условиях примера 6 остаточная стоимость основного средства составит 33 750 руб., в условиях примера 7 - 26 892 руб.

Формулировка п. 3 ст. 346.16 НК РФ такова, что ничего не говорит о возможности учета этой остаточной стоимости в составе расходов.

По нашему мнению, требование о пересчете налоговой базы "с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ" означает, что налогоплательщик должен пересчитать налоговую базу с учетом всех положений гл. 25 НК РФ, регулирующих порядок списания стоимости основных средств в состав расходов.

А положения эти таковы:

- до момента реализации (передачи) стоимость основных средств списывается на расходы путем начисления амортизации;

- при реализации основных средств в состав расходов списывается их остаточная стоимость (пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ);

- при передаче основных средств на безвозмездной основе их остаточная стоимость в составе расходов для целей налогообложения не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Поэтому, на наш взгляд, при реализации основного средства налогоплательщик, пересчитавший налоговую базу за все отчетные (налоговые) периоды его использования, имеет право включить в состав расходов остаточную стоимость этого основного средства. Сделать это следует в том отчетном (налоговом) периоде, когда в составе доходов будет отражена выручка от реализации основного средства.

Если основное средство передается налогоплательщиком на безвозмездной основе, то в этом случае его остаточная стоимость в составе расходов учитываться не должна.

Однако налоговые органы и Минфин России считают иначе. По их мнению, уменьшение доходов от реализации на остаточную стоимость реализованных основных средств ст. 346.16 НК РФ не предусмотрено (Письмо Минфина России от 18.04.2007 N 03-11-04/2/106).

К сожалению, этот подход находит понимание и у судей. Так, например, ФАС Поволжского округа поддержал налоговый орган и признал, что гл. 26.2 НК РФ не разрешает учитывать в расходах остаточную стоимость реализованных основных средств (Постановление от 19.12.2006 N A57-181/06-7).

Таким образом, если вы не готовы к спору с налоговым органом, остаточную стоимость реализованных основных средств в расходы включать не надо. В расходах будет учтена только сумма амортизации за период фактического использования объекта.

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

Перечень расходов, связанных с эксплуатацией основных средств, дополнен новыми видами расходов. В расходы теперь можно включать затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств. Эти изменения внесены в пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ Законом N 85-ФЗ. Эти изменения вступили в силу 1 января 2008 г., но их действие распространено на период с 1 января 2007 г.

Такой порядок вступления поправок в силу означает, что новые виды расходов нельзя учесть в составе расходов в течение 2007 г. (например, при составлении налоговой декларации за девять месяцев 2007 г.). Однако если в течение 2007 г. налогоплательщик нес такие расходы, он может их учесть в расходах при составлении налоговой декларации по единому налогу за 2007 г., которая подается в налоговую инспекцию уже в 2008 г. (после вступления в силу изменений, внесенных в НК РФ). То есть все эти новые расходы следует отразить в Книге учета доходов и расходов последним днем декабря 2007 г.

Правомерность такого подхода подтверждена Минфином России в Письмах от 14.08.2007 N 03-11-02/230 и от 20.08.2007 N 03-11-04/2/205.

Правила для включения новых затрат в расходы определены в п. 3 ст. 346.16 НК РФ. Классифицируются эти затраты с учетом положений п. 2 ст. 257 НК РФ, а включаются в расходы в том же порядке, что и затраты на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, - с момента ввода основных средств в эксплуатацию.

В п. 2 ст. 257 НК РФ приведена следующая классификация работ по улучшению основных средств:

Достройка, дооборудование, модернизация	Работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами
Реконструкция основных средств	Переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции
Техническое перевооружение	Комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным

Поскольку выполнение работ по модернизации (реконструкции, достройке, дооборудованию) занимает, как правило, продолжительный период времени, то под вводом основного средства в эксплуатацию следует понимать окончание работ и начало эксплуатации основного средства. С момента ввода основного средства в эксплуатацию в течение налогового периода (соответствующего года) расходы учитываются равными долями по отчетным периодам, оставшимся до конца этого года (п. 3 ст. 346.16 НК РФ, Письмо Минфина России от 20.08.2007 N 03-11-04/2/205).

Если после окончания работ необходимо зарегистрировать права или внести изменения в имеющееся свидетельство о государственной регистрации прав на модернизированный объект основных средств, то расходы отражаются только после подачи документов на регистрацию.

И, конечно же, нельзя забывать об основном условии признания расходов при УСН - расходы должны быть оплачены.

Пример 8. Организация приняла решение в 2008 г. модернизировать производственную линию. Линия была приобретена в период применения упрощенной системы налогообложения, полностью оплачена, введена в эксплуатацию и ее стоимость отражена в расходах в 2007 г.

Работы по модернизации были окончены 20 мая 2008 г. Оборудование введено в эксплуатацию 22 мая 2008 г. Работы по модернизации в сумме 85 000 руб. были оплачены подрядной организации 30 мая 2008 г.

Последнее условие, необходимое для включения затрат в расходы, выполнено 30 мая 2008 г. Поэтому стоимость работ следует включать в расходы равными долями в течение трех кварталов 2008 г. (по 28 333,33 руб. 30 июня, 30 сентября и 31 декабря).

Каким образом включать в расходы стоимость модернизации основного средства, которое было приобретено до перехода на упрощенную систему налогообложения?

Здесь есть особенности. Предположим, что организация модернизирует основное средство, которое было приобретено до перехода на УСН, и его стоимость еще не включена полностью в расходы. К сожалению, в гл. 26.2 НК РФ такая ситуация не рассматривается.

Отметим, что Минфин России и в предыдущие годы не запрещал налогоплательщикам учитывать расходы на модернизацию (реконструкцию) основных средств, приобретенных до перехода на УСН. Например, в Письме от 22.05.2007 N 03-11-04/2/134 высказано мнение о том, что затраты на модернизацию увеличивают первоначальную стоимость оборудования и признаются в расходах равными долями в течение оставшегося срока списания его стоимости.

Однако из пп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2008 г., следует, что расходы на модернизацию (реконструкцию), понесенные в период применения УСН, учитываются в целях налогообложения с момента ввода в эксплуатацию модернизированных основных средств. При этом не важно, когда эти основные средства были приобретены - до перехода на УСН или в период применения этого спецрежима. Поэтому, на наш взгляд, с 2007 г. стоимость (остаточная стоимость) основных средств и расходы на модернизацию (реконструкцию) - это два разных вида расходов. Соответственно, расходы на модернизацию (реконструкцию) должны учитываться в целях налогообложения равномерно в течение того налогового периода, когда работы были закончены и оплачены и модернизированный (реконструированный) объект введен в эксплуатацию.

Пример 9. Организация применяет УСН с 1 января 2007 г. По состоянию на 1 января 2007 г. на балансе организации числился объект основных средств с остаточной стоимостью 100 000 руб. и сроком полезного использования 5 лет.

Стоимость этого объекта списывается на расходы в течение трех лет применения УСН (см. с. 26):

- в 2007 г. - 50 000 руб.;
- в 2008 г. - 30 000 руб.;
- в 2009 г. - 20 000 руб.

В феврале 2008 г. произведена и оплачена модернизация этого основного средства на сумму 30 000 руб. Модернизированный объект введен в эксплуатацию в феврале 2008 г.

Затраты на модернизацию объекта учитываются в составе расходов равномерно в течение 2008 г. - по 7500 руб. в квартал (30 000 руб. : 4 квартала).

При проведении модернизации (реконструкции) нужно учитывать еще один нюанс.

Предположим, что организация включает в расходы стоимость основного средства, которое было приобретено до перехода на УСН. В этот же период она решила провести его модернизацию (реконструкцию). Можно ли продолжать включать стоимость основного средства в расходы в период проведения работ по модернизации (реконструкции)?

УФНС России по г. Москве в Письме от 18.01.2007 N 18-03/3/03903@ утверждает, что делать этого нельзя.

Обосновывается эта позиция следующим образом. В соответствии с п. 4 ст. 346.16 НК РФ в состав основных средств включаются активы, которые признаются амортизируемым имуществом на основании гл. 25 НК РФ. Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются в том числе основные средства, находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Следовательно, в отчетные (налоговые) периоды, когда основные средства находятся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, затраты на их приобретение (сооружение, изготовление) не включаются в состав расходов при УСН. Таким образом, при проведении модернизации (реконструкции) сроком свыше 12 месяцев в состав расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств можно включить только расходы, приходящиеся на кварталы фактической эксплуатации этих основных средств.

Если же срок модернизации (реконструкции) не превышает 12 месяцев, тогда никаких проблем нет. Стоимость реконструируемых (модернизируемых) объектов продолжает включаться в расходы в общем порядке.

И, наконец, последний вопрос: как учитывать расходы на модернизацию (реконструкцию) основного средства, приобретенного до перехода на УСН, стоимость которого уже полностью включена в расходы?

В этом случае применяется то же правило, что и при списании таких расходов по объектам, приобретенным в период применения УСН.

Ведь пп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ говорит о том, что расходы учитываются с момента ввода в эксплуатацию модернизированных основных средств, если расходы на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение были произведены в период применения УСН. Таким образом, расходы на модернизацию таких основных средств признаются в общем порядке, изложенном выше (см. примеры 8 и 9).

РАСХОДЫ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ (СОЗДАНИЕ) НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Подпунктом 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрено включение в состав расходов затрат на приобретение (создание) нематериальных активов. Эти расходы признаются в целях налогообложения по правилам, аналогичным правилам признания расходов на приобретение основных средств.

Примечание. Согласно п. 4 ст. 346.16 НК РФ в состав нематериальных активов при применении УСН включаются объекты, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Нематериальными активами согласно гл. 25 НК РФ признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), которые используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), являются (ст. 1225 части четвертой ГК РФ):

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
- 3) базы данных;
- 4) исполнения;
- 5) фонограммы;
- 6) сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
- 7) изобретения;
- 8) полезные модели;
- 9) промышленные образцы;
- 10) селекционные достижения;
- 11) топологии интегральных микросхем;
- 12) секреты производства (ноу-хау);
- 13) фирменные наименования;
- 14) товарные знаки и знаки обслуживания;
- 15) наименования мест происхождения товаров;
- 16) коммерческие обозначения.

Обратите внимание! На нематериальные активы распространяется стоимостный лимит, который установлен в п. 1 ст. 256 НК РФ. С 1 января 2008 г. согласно п. 1 ст. 256 НК РФ (в ред. изменений, внесенных Законом N 216-ФЗ) амортизируемым имуществом признается имущество с первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Для признания приобретенного (созданного) объекта нематериальным активом необходимо, чтобы он был способен приносить экономические выгоды (доход). Кроме того, налогоплательщик должен иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого нематериального актива и (или) исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности. К таким документам относят патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.

Согласно п. 3 ст. 257 НК РФ к нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Одновременно п. 3 ст. 257 НК РФ установлено, что к нематериальным активам не относятся не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, а также интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Признавать в расходах можно как нематериальные активы, приобретенные (созданные) до перехода на упрощенную систему налогообложения, так и в период ее применения.

Если нематериальный актив приобретен (создан) в период применения упрощенной системы налогообложения, то его стоимость включается в расходы с момента его принятия к бухгалтерскому учету (пп. 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ). При этом действует правило, аналогичное правилу признания расходов на приобретение основных средств, т.е. расходы признаются равномерно в течение налогового периода начиная с момента принятия объекта нематериальных активов к бухгалтерскому учету.

Если нематериальный актив приобретен (создан) до перехода на УСН, то при переходе на "упрощенку" налогоплательщик определяет его остаточную стоимость на дату перехода, руководствуясь теми же правилами, что и по основным средствам (см. с. 22).

Эта остаточная стоимость включается в расходы постепенно в течение срока, который зависит от срока полезного использования нематериального актива. При этом в каждом конкретном году расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

Срок полезного использования объекта	Период списания остаточной стоимости	Порядок списания остаточной стоимости
1	2	3
До 3 лет включительно	В течение первого года применения УСН	100% остаточной стоимости списывается в течение первого календарного года применения упрощенной системы
От 3 до 15 лет включительно	3 года	50% остаточной стоимости списывается в течение первого календарного года применения упрощенной системы; 30% - в течение 2-го календарного года; 20% - в течение 3-го календарного года
Свыше 15 лет	10 лет	Равными долями в течение 10 лет применения упрощенной системы

Следует помнить, что если с момента начала учета затрат на нематериальные активы в составе расходов и до момента их реализации прошло менее трех лет (а по тем активам, срок полезного использования которых больше 15 лет, прошло менее 10 лет), то налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу. Пересчет производится точно так же, как и при реализации основных средств (см. с. 43).

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. затраты на приобретение нематериальных активов, аналогично затратам на приобретение основных средств, можно признавать в расходах в размере оплаченных сумм. То есть для включения стоимости нематериального актива в расходы не нужно ждать полной оплаты этого актива (см. подробнее с. 39).

ИННОВАЦИОННЫЕ РАСХОДЫ

Федеральным законом от 19.07.2007 N 195-ФЗ в Налоговый кодекс РФ были внесены поправки, которые направлены на формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности.

Законодатели не забыли и гл. 26.2 НК РФ и внесли в п. 1 ст. 346.16 НК РФ целых три подпункта с новыми видами расходов:

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

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

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

Новые расходы можно учитывать в целях налогообложения с 1 января 2008 г.

Расходы, связанные с приобретением авторских прав

Сразу отметим, что расходы, указанные в пп. 2.1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, назвать новыми никак нельзя. Ведь перечисленные в нем расходы на приобретение исключительных прав, согласно пп. 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ и п. 3 ст. 257 НК РФ, отнесены к нематериальным активам. Следовательно, эти расходы можно было учитывать и раньше (до 1 января 2008 г.) как расходы на приобретение нематериальных активов.

Кроме того, в п. 1 ст. 346.16 НК РФ есть пп. 19 и 32, которые позволяют учитывать в целях налогообложения платежи за право использования программ для ЭВМ и баз данных, а также периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности).

Таким образом, практически все расходы, перечисленные в новом пп. 2.1, фактически можно было учитывать при исчислении единого налога и до 1 января 2008 г.

Что касается расходов на патентование и оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая и товарные знаки, а также расходов на НИОКР, то данные виды расходов, действительно, являются новыми и раньше (до 1 января 2008 г.) учесть их при УСН было нельзя.

Отметим, что включение в п. 1 ст. 346.16 НК РФ пп. 2.1 может стать источником новых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Дело в том, что расходы на приобретение нематериальных активов, предусмотренные пп. 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, признаются в целях налогообложения равными долями в течение налогового периода с момента принятия их на бухгалтерский учет. Это правило закреплено в пп. 2 п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

А для расходов, перечисленных в новом пп. 2.1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, специальных правил не установлено. Соответственно, получается, что расходы на приобретение исключительных прав, перечисленные в пп. 2.1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, можно признавать в расходах сразу после их оплаты и в полной сумме.

Таким образом, у налогоплательщиков появилось право выбора, по какому подпункту признавать расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), - по пп. 2 п. 1 ст. 346.16 или по пп. 2.1 того же пункта. От этого будет зависеть и порядок признания указанных расходов - равномерно в течение налогового периода или сразу после оплаты в полной сумме.

В случае спора с налоговыми органами можно сослаться на п. 7 ст. 3 НК РФ, который гласит, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика.

* * *

В связи с появлением новых видов расходов нелишне будет напомнить о том, что с 1 января 2008 г. вступила в силу часть четвертая Гражданского кодекса РФ, которая объединила в себе все нормы законодательства, относящиеся к объектам интеллектуальной собственности в России. Эта часть ГК РФ называется "Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации".

С вступлением ее в действие утратили свою силу:

- Патентный закон Российской Федерации от 23.09.1992 N 3517-1;

- Закон РФ от 23.09.1992 N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров";

- Закон РФ от 23.09.1992 N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных";
- Закон РФ от 23.09.1992 N 3526-1 "О правовой охране топологий интегральных микросхем";
- Закон РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах";
- Закон РФ от 06.08.1993 N 5605-1 "О селекционных достижениях".

Что касается других нормативных актов, то они в настоящее время действуют в части, не противоречащей части четвертой ГК РФ.

Все права на результаты интеллектуальной деятельности, которые охраняются законом на 1 января 2008 г., подлежат охране и после вступления в силу части четвертой ГК РФ. Автор произведения или его иной первоначальный обладатель должен определяться в соответствии с законом, действовавшим на момент создания произведения. Товарные знаки и знаки обслуживания, зарегистрированные еще в СССР, также продолжают находиться под охраной.

С 1 января 2008 г. передача исключительного права правообладателем осуществляется по договору об отчуждении исключительного права. По такому договору правообладатель передает или обязуется передать в полном объеме принадлежащее ему исключительное право на результат интеллектуальной деятельности в полном объеме приобретателю (п. 1 ст. 1234 ГК РФ).

Договор должен быть заключен в письменной форме, зарегистрирован в патентном органе (если это предусмотрено законом) и без такой регистрации будет недействительным. Исключительное право переходит к приобретателю в момент регистрации договора (п. 4 ст. 1234 ГК РФ).

Исключительное право передается только в полном объеме, без каких-либо оговорок. Это условие должно быть обязательно включено в текст договора. Если этого условия в договоре нет, то он считается лицензионным договором (п. 3 ст. 1233 ГК РФ).

По общему правилу договор об отчуждении исключительного права является платным, хотя стороны могут договориться и о бесплатном отчуждении исключительного права. Если в договоре нет специального условия о его безвозмездности, то он будет признан незаключенным. При этом общие правила п. 3 ст. 424 ГК РФ об определении цены, если ее размер не указан в договоре, не применяются.

Передача неисключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности осуществляется на основании лицензионных договоров.

По лицензионному договору обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить лицензиату право использования такого результата в определенных договором пределах (п. 1 ст. 1235 ГК РФ).

В отличие от договора об отчуждении исключительного права по лицензионному договору передается не само исключительное право на результат интеллектуальной деятельности, а только право использования этого результата. Исключительное право при этом по-прежнему остается у правообладателя, и он вправе передать его по договору об отчуждении или распорядиться им любым иным законным способом. При этом прекращения лицензионного договора не происходит: просто права лицензиара переходят к новому лицу (п. 7 ст. 1235 ГК РФ).

Лицензионный договор также заключается в письменной форме и регистрируется (если это предусмотрено законом). Несоблюдение этих условий влечет его недействительность.

Федеральным законом от 18.12.2006 N 231-ФЗ "О введении в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации" установлено, что нормы Кодекса о порядке заключения и форме договоров, а также об их государственной регистрации применяются к договорам, заключенным после 1 января 2008 г.

Обязательные для сторон договора нормы ГК РФ об основаниях, о последствиях и о порядке расторжения договоров применяются к договорам, которые действуют после 1 января 2008 г., независимо от даты их заключения.

Ответственность сторон за нарушение договорных обязательств применяется, если такие нарушения были допущены после 1 января 2008 г., за исключением случаев, когда в договорах, заключенных до этой даты, предусматривалась иная ответственность за такие нарушения.

Расходы на НИОКР

Согласно пп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, можно учесть расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (далее - расходы на НИОКР), признаваемые таковыми в соответствии с п. 1 ст. 262 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 262 НК РФ расходами на НИОКР признаются:

1) расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство;

2) расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

Рассмотрим, какие расходы может учесть "упрощенец" в целях налогообложения в соответствии с пп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Расходы на создание новой или усовершенствование производимой продукции (работ, услуг).

В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины различных отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, должны применяться в том значении, в каком они используются в этих отраслях (если иное не предусмотрено НК РФ). Обратимся к положениям Закона от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

В ст. 2 данного Закона сформулированы следующие определения:

научная (научно-исследовательская) деятельность - деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

фундаментальные научные исследования - экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды;

прикладные научные исследования - исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач;

экспериментальные разработки - деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Поскольку Налоговый кодекс не конкретизирует, какие именно расходы могут быть учтены налогоплательщиком в качестве расходов на НИОКР, относящихся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), на наш взгляд, следует ориентироваться на вышеприведенные определения прикладных научных исследований и экспериментальных разработок.

В числе расходов на научные исследования в п. 1 ст. 262 НК РФ названы также расходы на изобретательство. Основные критерии изобретения названы в ст. 1350 ГК РФ.

Согласно этой статье в качестве изобретения охраняется техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств). Изобретению предоставляется правовая охрана, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо.

Однако ГК РФ формулирует требования к изобретению в целях определения его патентоспособности (т.е. способности к правовой охране). А в целях налогообложения прибыли (в целях признания расходов на изобретательство) совсем не требуется наличие документа, подтверждающего, что произведенные исследования и эксперименты завершились созданием изобретения, способного к правовой охране.

На наш взгляд, при решении вопроса о том, какие затраты являются расходами на изобретательство, можно руководствоваться лишь общим определением изобретения как технического решения в любой области. Следовательно, затраты, направленные на разработку таких решений в области создания новой или усовершенствования производимой продукции (работ, услуг), можно рассматривать в качестве расходов на изобретательство.

Расходы на формирование фондов НИОКР.

В соответствии с пп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ и п. 1 ст. 262 НК РФ налогоплательщики "упрощенцы" имеют право учитывать в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

Согласно п. 8 ст. 15 Закона N 127-ФЗ в федеральных органах исполнительной власти и коммерческих организациях могут создаваться внебюджетные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Порядок образования и использования таких фондов должен определяться Правительством РФ.

В настоящее время действует Порядок образования и использования внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок, утв. Постановлением Правительства РФ от 13.10.1999 N 1156 (далее - Порядок).

Пунктом 1 Порядка определено, что внебюджетные фонды создаются по согласованию с Миннауки, которое и осуществляет регистрацию и учет этих фондов. Сам порядок регистрации и учета фондов устанавливается Миннауки по согласованию с Минфином (в настоящее время такой порядок официально не опубликован).

Порядок предусматривает внебюджетные фонды трех видов:

1) создаваемые непосредственно при Миннауки - это Российский фонд технологического развития;

2) создаваемые при федеральных министерствах и иных федеральных органах исполнительной власти;

3) создаваемые при коммерческих организациях.

Внебюджетные фонды федеральных органов исполнительной власти формируются за счет:

- добровольных отчислений, осуществляемых на договорной основе организациями (хозяйствующими субъектами), находящимися в их ведении;

- отчислений коммерческих организаций.

Внебюджетные фонды коммерческих организаций формируются за счет:

- собственных отчислений;

- отчислений, осуществляемых на договорной основе другими коммерческими организациями.

Таким образом, правомерность принятия расходов на формирование фонда НИОКР зависит только от факта регистрации его в Миннауки.

Обратим внимание на следующую проблему.

Подпункт 2.3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, разрешающий учитывать в целях налогообложения при УСН затраты на НИОКР, отправляет налогоплательщиков-"упрощенцев" к п. 1 ст. 262 НК РФ.

В п. 1 ст. 262 НК РФ четко указано, что к расходам на НИОКР относятся, в том числе и расходы на формирование фондов НИОКР. При этом в п. 3 ст. 262 НК РФ установлено ограничение по размеру отчислений на формирование фондов НИОКР - не более 1,5% доходов (валовой выручки) организации.

Возникает вопрос: распространяется ли это ограничение на "упрощенцев"?

Формально, нет. Ведь в гл. 26.2 НК РФ нет никаких указаний на то, что "упрощенцы" при признании расходов на НИОКР должны руководствоваться всеми нормами ст. 262 НК РФ. Отсыл идет непосредственно к п. 1 ст. 262 НК РФ.

Однако, на наш взгляд, такой формальный подход с большой долей вероятности может привести к спору с налоговиками. Во избежание спора мы бы рекомендовали признавать расходы на формирование фондов НИОКР с учетом ограничений, установленных п. 3 ст. 262 НК РФ, т.е. в размере, не превышающем 1,5% валовой выручки.

РАСХОДЫ НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Подпункт 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ разрешает "упрощенцам" включать в состав расходов затраты на ремонт основных средств. Причем никаких ограничений на предмет того, какие основные средства ремонтируются - собственные или арендованные, - в ст. 346.16 НК РФ нет.

Однако если речь идет об арендованном имуществе, то имейте в виду следующее.

В гл. 26.2 НК РФ нет ограничений на то, у кого может быть арендовано имущество. Нет подобных ограничений и в гл. 25 "Налог на прибыль организаций". Поэтому налогоплательщик имеет полное право арендовать имущество как у организации, так и у индивидуального предпринимателя или у гражданина, не зарегистрированного в качестве предпринимателя.

При этом налоговики считают, что расходы на ремонт имущества, арендованного у физического лица, не могут уменьшать налоговую базу по единому налогу при УСН.

Такая позиция высказана, например, в Письме УФНС России по г. Москве от 09.02.2007 N 18-11/3/11896@. В этом Письме сообщается, что помещение, которое принадлежит на праве собственности физическому лицу, не относится к основным средствам, и его стоимость не может погашаться путем начисления амортизации даже в том случае, если такое физическое лицо имеет статус индивидуального предпринимателя. Поэтому расходы на ремонт данного недвижимого имущества, произведенные арендатором, применяющим УСН, не могут учитываться при исчислении налоговой базы по единому налогу.

Эта точка зрения, по меньшей мере, вызывает удивление. Видимо, налоговики забыли, что предприниматели, уплачивающие НДФЛ, ведут учет доходов, расходов и хозяйственных операций в соответствии с совместным Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430. Этим Приказом установлено, что в отношении амортизируемого имущества предприниматели применяют правила о начислении амортизации, которые установлены гл. 25 НК РФ для организаций. Таким образом, при аренде у предпринимателя имущества, которое включено им в состав собственных основных средств, у арендатора-"упрощенца" есть все

основания учитывать расходы на ремонт этого имущества на основании пп. 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Если же имущество арендуется у физического лица - непредпринимателя, то тогда учесть расходы на его ремонт, скорее всего, не удастся.

Для включения затрат на ремонт основных средств в расходы необязательно применять правила признания расходов на ремонт, предусмотренные гл. 25 НК РФ. Данные затраты признаются при соблюдении общих правил признания расходов при применении упрощенной системы налогообложения (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 08.06.2007 N 18-11/3/054228@).

Если ремонтные работы выполнялись по договору сторонним подрядчиком, то затраты на эти работы принимаются после их окончания, что подтверждается актом выполненных работ, и полной оплаты.

Налогоплательщик может выполнять ремонт основных средств и собственными силами. В этом случае сумма фактически понесенных расходов (зарплата, материалы, запчасти и т.п.) учитывается в расходах на основании пп. 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

При этом не забывайте о том, что все затраты, включая и затраты на ремонт собственными силами, должны быть подтверждены документами. Это требование п. 2 ст. 346.16 НК РФ. В отношении расходов на ремонт подтверждающим документом будет Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме N ОС-3 (утв. Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7).

На основании такого акта все затраты на ремонт (стоимость израсходованных материалов, зарплата и др.) будут включены в расходы после окончания работ.

* * *

Примечание. При учете затрат на ремонт арендованных основных средств следует учитывать нормы гражданского законодательства и условия заключенного договора аренды.

Общее правило таково: арендатор может учесть в расходах затраты на ремонт, если в соответствии с законом или договором обязанность по проведению такого ремонта за свой счет возлагается именно на арендатора.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ обязательства сторон по проведению ремонта арендованного имущества распределяются между арендатором и арендодателем следующим образом:

- арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества (п. 1 ст. 616 ГК РФ);

- арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества (п. 2 ст. 616 ГК РФ).

Одновременно ГК РФ оставляет сторонам возможность по-своему определить в договоре положения о том, кто и в каком порядке будет проводить ремонт, а также о том, будет ли арендодатель возмещать арендатору стоимость проводимого ремонта.

Так, например, в договоре аренды может быть записано, что любой ремонт (в т.ч. и капитальный) осуществляет за свой счет арендатор. В этом случае арендатор имеет право учесть в расходах, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, затраты на любой ремонт (в т.ч. и капитальный).

* * *

Примечание. На практике необходимо четко различать понятия "ремонт" и "модернизация (реконструкция)".

Ведь расходы на проведение ремонта, в том числе и капитального, включаются в состав расходов единовременно на основании пп. 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. А расходы на модернизацию (реконструкцию) учитываются в составе расходов равномерно в течение налогового периода (см. с. 52).

Кроме того, в бухгалтерском учете (а "упрощенцы" обязаны вести полноценный бухгалтерский учет основных средств) расходы на реконструкцию (модернизацию), в отличие от расходов на ремонт, относятся на увеличение балансовой стоимости основных средств.

Таким образом, неправильная классификация произведенных расходов может привести как к искажению показателей бухгалтерской отчетности, так и к ошибкам в исчислении единого налога (авансовых платежей по налогу).

При разграничении понятий "ремонт" и "модернизация (реконструкция)" нужно исходить из того, что целью проведения модернизации (реконструкции) является улучшение (повышение)

первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств. К таким показателям относятся срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.

Основной же целью ремонта является устранение выявленных неисправностей, замена изношенных (неисправных) деталей (конструкций). При этом совершенно естественно, что новые детали (конструкции), устанавливаемые на место старых (изношенных), являются более современными (совершенными), что неизбежно влечет улучшение эксплуатационных характеристик ремонтируемого объекта.

Отметим, что вопрос о квалификации проведенных работ (ремонт или реконструкция (модернизация)) очень часто приводит к спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Подавляющее большинство споров о квалификации произведенных работ связано с объектами недвижимости. Затраты на ремонт таких объектов, как правило, велики, поэтому налоговые органы при проверках всячески стараются переквалифицировать их в капитальные вложения.

В Письме Минфина России от 23.11.2006 N 03-03-04/1/794 приведен следующий перечень документов, которыми, по мнению этого ведомства, следует руководствоваться при определении терминов "капитальный ремонт" и "реконструкция":

- Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденное Постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 N 279;

- Ведомственные строительные нормы (ВСН) N 58-88 (Р) "Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения", утвержденные Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.1988 N 312;

- Письмо Минфина СССР от 29.05.1984 N 80 "Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий".

Кроме того, по вопросам об отнесении тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции Минфин России рекомендует налогоплательщикам обращаться в Федеральное агентство по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству.

Отметим, что именно перечисленными в Письме Минфина документами чаще всего пользуются судьи, разрешая споры, касающиеся квалификации произведенных налогоплательщиками расходов.

АРЕНДНЫЕ (В ТОМ ЧИСЛЕ ЛИЗИНГОВЫЕ) ПЛАТЕЖИ

Организации и предприниматели, применяющие УСН, имеют право уменьшать доходы на суммы арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

При этом никаких ограничений относительно вида арендуемого имущества в ст. 346.16 НК РФ нет. Поэтому "упрощенец" может учесть в составе расходов арендную плату за аренду любого имущества, в том числе и земельного участка (Письмо УФНС по г. Москве от 26.03.2007 N 18-11/3/27089@).

Главное требование к арендованному имуществу - оно должно использоваться арендатором при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода (ст. 252 НК РФ).

При аренде движимого имущества, например производственного оборудования или автотранспорта, сложностей с включением арендных платежей в расходы не возникает. Согласно общим принципам признания расходов при УСН эти платежи признаются в тех периодах, к которым они относятся, в размере фактически уплаченных сумм.

Например, по договору аренды торгового оборудования организация ежемесячно уплачивает арендные платежи до 10-го числа следующего месяца. В этом случае расходы по аренде будут признаваться в целях налогообложения в день фактической оплаты.

Если же арендная плата перечисляется авансом, то она включается в расходы по мере наступления тех периодов, к которым относится.

При аренде объектов недвижимости сложности возникают в связи с тем, что в определенных случаях законодательство содержит требование об обязательной регистрации договоров аренды недвижимости.

Согласно ст. 609 ГК РФ договор аренды недвижимого имущества, заключенный на срок более одного года, подлежит государственной регистрации. Такой договор считается заключенным с момента его государственной регистрации. Если требование законодательства о регистрации договора аренды не выполнено, то такая сделка может быть признана судом недействительной и считается ничтожной (п. 1 ст. 165 ГК РФ).

Таким образом, если вы арендуете недвижимое имущество (здание, отдельные комнаты в здании) и договор аренды заключен на срок год и более, то такой договор аренды необходимо зарегистрировать. В противном случае налоговики не примут расходы в виде арендных платежей. Такой подход налоговых органов обосновывается тем, что затраты в виде арендных платежей по сделкам, связанным с арендой имущества, оформленным с нарушением гражданского законодательства (не зарегистрированным), включаться в расходы не должны.

Нельзя не сказать о том, что приведенная позиция налоговиков успешно оспаривается налогоплательщиками в судах. Ведь налоговое законодательство не содержит такого условия признания расходов в виде арендных платежей, как обязательная регистрация договора аренды. Нет такого требования ни в гл. 25 "Налог на прибыль организаций", ни в гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" НК РФ.

При рассмотрении споров о включении в расходы арендных платежей по незарегистрированным договорам аренды арбитражные суды практически всегда встают на сторону налогоплательщиков, указывая, что отсутствие регистрации договора аренды не влияет на формирование налоговой базы. Подтверждением этому служат, например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 04.07.2007 N А56-14803/2006, Уральского округа от 25.01.2007 N Ф09-12242/06-С2, Дальневосточного округа от 27.09.2006 N Ф03-А73/06-2/3152, Восточно-Сибирского округа от 27.05.2005 N А58-1983/03-Ф02-2300/05-С1, Поволжского округа от 03.05.2005 N А55-14674/2004-41, Московского округа от 18.11.2004 N КА-А40/10400-04.

Как правило, такие споры касаются учета расходов в целях налогообложения прибыли организаций. Однако аргументы судов в полной мере справедливы и в отношении упрощенной системы налогообложения.

Если вы заключаете договор аренды недвижимости сроком менее года, то изложенных выше проблем, связанных с госрегистрацией, у вас не будет.

Примечание. Если договор заключается на срок менее года, то он государственной регистрации не требует.

При этом если стороны в принципе планируют установление долгосрочных арендных отношений, то в такой договор включается условие о том, что по окончании действия договора при отсутствии возражений сторон он автоматически продлевается (или перезаключается) на тот же срок.

Обратите внимание! Если договор заключен на срок менее года (например, на 11 месяцев), а потом продлен на такой же срок (еще на 11 месяцев), то фактический срок договора уже становится больше года. Но регистрация и в этом случае не требуется.

Если договор аренды, заключенный на срок менее года, каждый раз продлевается на срок менее года, то независимо от фактического срока аренды государственная регистрация этого договора не требуется. Этот вывод содержится в п. 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 16.02.2001 N 59 "Обзор практики разрешения споров, связанных с применением Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

Не спорят с этим и налоговые органы (см. Письмо УФНС по г. Москве от 18.10.2006 N 20-12/92230).

* * *

Подпункт 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ позволяет "упрощенцам" учитывать расходы в виде лизинговых платежей.

При определении таких платежей нужно руководствоваться нормами Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" (далее - Закон о лизинге).

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности, за исключением земельных участков, других природных объектов, а также имущества, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения.

В соответствии с п. 1 ст. 31 Закона о лизинге предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. Амортизационные отчисления производит та сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга (п. 2 ст. 31 Закона о лизинге).

Имейте в виду: организация-лизингополучатель, применяющая УСН, согласно договору может учитывать полученное в лизинг имущество на своем балансе. Однако при определении налоговой базы по единому налогу амортизация по такому имуществу не начисляется и в расходах не учитывается, поскольку это не предусмотрено гл. 26.2 НК РФ. В расходах лизингополучатель-"упрощенец" может учесть только суммы фактически уплаченных лизингодателю лизинговых платежей (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

МАТЕРИАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ

Налогоплательщики-"упрощенцы" имеют право уменьшать полученные доходы на сумму материальных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 346.16 НК РФ материальные расходы признаются по правилам, предусмотренным для целей исчисления налога на прибыль ст. 254 НК РФ.

Для включения материальных затрат в расходы необходимо, чтобы они были фактически произведены и оплачены.

Материальные расходы (как и другие виды расходов) признаются при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ). Кроме того, они должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Например, расходы на приобретение материалов, используемых в производстве, могут быть подтверждены товарным и кассовым чеками, выдаваемыми покупателю материалов продавцом (Письмо Минфина России от 05.06.2007 N 03-11-04/2/158).

При учете материальных затрат необходимо обратить внимание на положения п. 2 ст. 254 НК РФ.

Этим пунктом определено, что товарно-материальные ценности включаются в состав материальных расходов по стоимости их приобретения с учетом уплаченных вознаграждений посредническим организациям, ввозных таможенных пошлин и сборов, расходов на транспортировку и иных затрат, связанных с их приобретением. Причем в стоимость приобретения не включаются суммы налогов, подлежащие вычету либо включаемые в расходы в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам, услугам) в упрощенной системе налогообложения являются самостоятельной статьей расходов. Они учитываются в расходах не в составе стоимости товаров (работ, услуг), а отдельно на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Такой же подход, по нашему мнению, правомерно распространить и на таможенные пошлины и сборы, уплаченные при ввозе товарно-материальных ценностей на территорию РФ, поскольку эти платежи также включены в перечень расходов отдельным подпунктом (пп. 11 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Перечень расходов, относимых к материальным затратам в соответствии со ст. 254 НК РФ, достаточно большой и к тому же открытый. Видов расходов, которые можно и нужно классифицировать как материальные, в деятельности организаций и предпринимателей тоже достаточно много. Однако на практике налоговые органы стараются ограничить право налогоплательщиков на включение произведенных затрат в расходы по этой статье. Поэтому порядок признания материальных расходов вызывает, пожалуй, наибольшее количество споров.

Сырье, материалы

В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ материальные расходы, к которым относятся расходы по приобретению сырья и материалов, признаются после их фактической оплаты. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов только по мере списания данного сырья и материалов в производство.

Обратите внимание! Такой порядок признания расходов на приобретение сырья и материалов применяется как до 1 января 2008 г., так и после этой даты (Письмо Минфина России от 01.08.2007 N 03-11-04/2/195).

Мы акцентируем на этом внимание потому, что ранее Минфин России (см. Письмо от 05.06.2007 N 03-11-04/2/159) давал по этому поводу иные разъяснения, которые не соответствуют нормам НК РФ. Соответственно, пользоваться этими разъяснениями нельзя.

Если материалы и сырье оплачены и списаны в производство, то их стоимость учитывается в расходах, независимо от того, продана соответствующая готовая продукция или нет (Письмо Минфина России от 23.05.2007 N 03-11-04/2/137).

Отдельно остановимся на порядке учета сумм "входного" НДС, относящихся к приобретенным материалам (сырью).

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные "упрощенцем" при приобретении материалов, учитываются при определении налоговой базы отдельно от стоимости самих материалов в части, относящейся к стоимости оплаченных и списанных в производство материалов (Письма Минфина России от 28.09.2007 N 03-11-04/2/239, от 21.12.2006 N 03-11-04/2/286).

Соответственно, при заполнении Книги учета доходов и расходов налогоплательщик должен указать в ней отдельной строкой стоимость материалов, списанных в производство (пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), и отдельной строкой сумму налога на добавленную стоимость, относящуюся к стоимости этих материалов (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Однако специфика работы налогоплательщика может быть такова, что наладить отдельный учет сумм "входного" НДС просто не возможно. Поскольку суммы НДС по приобретенным сырью и материалам учитываются при налогообложении только в части, относящейся к стоимости этого сырья и материалов, списанных в производство, Минфин России допускает возможность учета сумм "входного" НДС в стоимости приобретенных материалов. Например, такое разъяснение было дано в адрес организации общественного питания, которая ежедневно списывает в производство (на приготовление блюд) сырье и материалы, которые приобретаются с разными ставками "входного" НДС - 10 и 18% (Письмо Минфина России от 26.06.2006 N 03-11-04/2/131).

Коммунальные услуги

Согласно пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии.

Долгое время налоговые органы разрешали признавать все перечисленные выше расходы только производственным организациям. На торговые организации, по мнению налоговиков, эти положения не распространялись. Особенно наглядно такой подход проявлялся в отношении расходов на коммунальные услуги.

Налоговые органы исходили из формулировки пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ, согласно которой материальные расходы, в частности, включают в себя "затраты на приобретение топлива, воды и энергии... расходуемых на технологические цели...".

На основании этой формулировки делался вывод о том, что в целях налогообложения можно учитывать затраты на отопление зданий, а также на приобретение электроэнергии, расходуемой только при производстве продукции, т.е. на технологические цели.

Позднее эта проблема разрешилась. И налоговые органы, и Минфин России перестали возражать против учета затрат на оплату тепло-, электроэнергии и водоснабжения всеми налогоплательщиками (в том числе торговыми организациями и предприятиями непромышленной сферы).

Причем исходя из ГОСТ Р 51303-99 "Торговля. Термины и определения" (утв. Постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 N 242-ст) они признали, что в торговле тоже имеются технологические процессы, обеспечивающие процесс купли-продажи товаров и товародвижения.

Однако в 2007 г. московские налоговики неожиданно вернулись к прежней позиции, согласно которой в расходах можно учитывать затраты на приобретение топлива, воды и энергии, которые расходуются исключительно на технологические цели. А вот расходы по оплате коммунальных услуг, по их мнению, ст. 346.16 НК РФ не предусмотрены и поэтому налоговую базу при УСН уменьшать не могут. Именно такое разъяснение было дано в адрес арендатора, который оплачивает коммунальные услуги по договорам, заключенным непосредственно со снабжающими и обслуживающим организациями (см., например, Письмо УФНС по г. Москве от 15.01.2007 N 18-11/3/02091@).

А вот к организациям-арендодателям УФНС по г. Москве более благосклонно. Им разрешают включать в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу, уплачиваемому при применении УСН, затраты на коммунальные услуги, возмещаемые арендаторами (см. Письмо от 15.01.2007 N 18-08/3/02040@). Видимо, это связано с тем, что соответствующее разъяснение, разрешающее арендодателям учитывать такие расходы в целях налогообложения, содержится в Письме ФНС России от 05.12.2006 N 02-6-10/216@.

На наш взгляд, между понятиями "коммунальные услуги" и "расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов для технологических целей и отопления зданий" принципиальной разницы нет. Поэтому коммунальные услуги могут быть отнесены к

материальным расходам всеми налогоплательщиками, независимо от осуществляемых ими видов деятельности.

Отметим, что Минфин России, например, не видит никаких препятствий для учета в расходах затрат на оплату коммунальных услуг по арендуемому зданию (Письмо от 10.01.2007 N 03-11-04/2/3).

Экологически опасные отходы

У производственных и торговых организаций может возникнуть необходимость провести работы для получения экологических паспортов.

В этом случае придется оплатить услуги специализированных организаций по разработке и согласованию проекта нормативов образования отходов и лимитов на их размещение, а также по разработке паспортов опасных отходов. Кроме того, придется заключить договор и оплачивать услуги сторонних организаций по приему, размещению, хранению, захоронению и уничтожению экологически опасных отходов.

Все эти расходы можно учитывать при применении УСН как материальные расходы.

Не возражает против этого и Минфин России (Письма от 21.08.2007 N 03-11-05/193 и от 20.02.2006 N 03-11-04/2/46), который считает что все такие расходы признаются как материальные затраты применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций ст. 254 НК РФ.

Согласно пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями.

Работами (услугами) производственного характера считается выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. Поэтому обоснованные и документально подтвержденные расходы на оплату услуг сторонних организаций по разработке и согласованию проекта нормативов образования отходов и лимитов на их размещение, а также по разработке паспортов опасных отходов уменьшают налоговую базу при упрощенной системе налогообложения.

Обоснованные и документально подтвержденные расходы налогоплательщика на оплату услуг сторонних организаций по приему, размещению, хранению, захоронению и уничтожению экологически опасных отходов учитываются при УСН на основании пп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду

В зависимости от вида деятельности у организации может возникнуть необходимость вносить плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Такая плата относится именно к материальным расходам на основании пп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ как платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы.

Имейте в виду: эти суммы уменьшают налоговую базу только в пределах установленных нормативов. Так считает и Минфин России в Письме от 21.03.2007 N 03-06-06-04/1. Причем в этом Письме указано, что данная плата не может учитываться в расходах по пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в составе суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Работы (услуги) производственного характера

Согласно пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ в состав материальных расходов включаются затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями. К таким работам относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

Если организация, применяющая УСН, выполняет проектные работы, то ей может потребоваться провести государственную экспертизу проекта. Такую экспертизу может провести специализированная организация по договору.

Обоснованные и документально подтвержденные расходы организации, выполняющей проектные работы, на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертиз учитываются в целях налогообложения. Такие расходы, по мнению Минфина России, уменьшают

налоговую базу по единому налогу при УСН как материальные расходы (см. Письмо от 09.06.2007 N 03-11-04/2/164).

Если услуги комиссионера по исполнению договора носят для комитента производственный характер, то есть непосредственно связаны с его основной деятельностью, стоимость уплаченного комиссионного вознаграждения может быть учтена им при расчете налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Так, например, организация, занимающаяся продажей авиабилетов, может учесть в составе материальных расходов суммы комиссионного вознаграждения за услуги по поиску и привлечению клиентов на покупку авиабилетов (Письмо Минфина России от 16.04.2007 N 03-11-04/2/102).

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности, перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

Таким образом, расходы по оплате услуг, связанных с осуществлением погрузочно-разгрузочных работ, оказываемых сторонними организациями, могут быть приняты в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (Письмо Минфина России от 08.06.2007 N 03-11-04/2/163).

Это в равной мере относится и к расходам по оплате услуг, оказываемых сторонними организациями, по доставке и экспедированию готовой продукции (Письмо Минфина России от 08.02.2007 N 03-11-04/2/26).

* * *

Отдельно остановимся на таком виде материальных расходов, как расходы, связанные с обслуживанием и эксплуатацией арендованных помещений.

К таким расходам относятся, например, расходы на дезинфекцию арендованного имущества. Такие расходы часто несут торговые организации.

Минфин России разрешает отражать их в составе материальных расходов, поскольку в пп. 2 и 6 п. 1 ст. 254 НК РФ есть расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями. Соответственно, затраты по дезинфекции арендованного имущества могут быть отнесены к материальным расходам (Письмо от 01.08.2007 N 03-11-04/2/194).

Если арендатор арендует помещение и дополнительно оплачивает арендодателю услуги по охране и уборке этого помещения, то стоимость указанных услуг может быть учтена арендатором в составе расходов, признаваемых в целях налогообложения при УСН, на основании пп. 2 и 6 п. 1 ст. 254 НК РФ (Письмо Минфина России от 01.06.2007 N 03-11-04/2/153).

А вот затраты арендодателя по оплате услуг специализированных организаций по уборке помещений, предоставляемых в аренду (субаренду), по мнению Минфина России, в целях налогообложения не учитываются, поскольку не предусмотрены ст. 254 и п. 1 ст. 346.16 Кодекса (Письмо Минфина России от 15.11.2007 N 03-11-04/2/277).

Хотя, на наш взгляд, позиция Минфина России в этом вопросе достаточно спорна.

Если в соответствии с условиями договора аренды (субаренды) уборка помещений является обязанностью арендодателя, то расходы по оплате услуг сторонних организаций по уборке этих помещений являются не чем иным, как оплатой услуг производственного характера, ведь эти услуги непосредственно связаны с деятельностью арендодателя по предоставлению помещений в аренду. Соответственно, такие расходы должны уменьшать налоговую базу по единому налогу на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Спецодежда

Еще один вид материальных расходов - это затраты на обеспечение работников специальной одеждой.

Этот вид расходов в п. 1 ст. 346.16 НК РФ явно не поименован, но такие затраты предусмотрены в пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Стоимость спецодежды включается в расходы в полной сумме по мере ее отпуска в эксплуатацию (применительно к УСН приобретенная спецодежда должна быть оплачена).

Имейте в виду: в соответствии с п. п. 2 и 3 Правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных Постановлением Минтруда России от 18.12.1998 N 51, спецодежда выдается работникам, профессии и должности которых предусмотрены в Типовых отраслевых нормах бесплатной

выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, утверждаемых Постановлениями Минтруда России.

Если в Типовых нормах предусмотрена выдача определенных видов спецодежды работникам определенных профессий, то ее стоимость можно включать в расходы при УСН. Если же выдача спецодежды Типовыми нормами не предусмотрена, то учитывать ее стоимость при налогообложении нельзя.

Такого подхода придерживаются налоговые органы и Минфин России (Письмо от 19.10.2006 N 03-11-05/235).

Медицинские осмотры работников

Статьей 213 Трудового кодекса РФ установлено, что в случаях, предусмотренных законодательством, работодатель обязан за счет собственных средств обеспечить предварительные (при поступлении на работу) и периодические медицинские обследования сотрудников.

Пунктами 2.1 и 7.1 Санитарно-эпидемиологических правил "Общие требования по профилактике инфекционных и паразитарных болезней. СП 3.1./3.2.1379-03" (введены в действие Постановлением Главного санитарного врача РФ от 09.06.2003 N 129) организация медицинских осмотров работников отдельных профессий, производств и организаций отнесена к производственному контролю. Перечень работ, при выполнении которых требуется обязательное медицинское обследование работников организаций, утвержден Приказом Минздравсоцразвития России от 16.08.2004 N 83.

Согласно пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ в состав материальных расходов включаются услуги сторонних организаций по контролю за соблюдением установленных технологических процессов и по техническому обслуживанию основных средств.

Учитывая изложенные выше нормы законодательства, Минфин России считает, что расходы по осуществлению медицинского освидетельствования работников могут учитывать в целях налогообложения при УСН как материальные расходы. Но только в тех случаях, когда выполняемые работниками работы включены в Перечень работ, при выполнении которых требуется обязательное медицинское обследование (Письма от 25.05.2007 N 03-11-04/2/139 и от 04.06.2007 N 03-11-04/2/157).

Правомомерность этого подхода подтверждается и арбитражной практикой (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.06.2007 N A29-6765/2006а).

В частности, Приказом Минздравсоцразвития России от 16.05.2005 N 338 "О внесении изменений в Приложение N 2 к Приказу Минздравсоцразвития России от 16.08.2004 N 83 "Об утверждении перечней вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и порядка проведения этих осмотров (обследований)" установлено, что к работам, при выполнении которых проводятся медицинские осмотры (обследования), относятся работы по непосредственному управлению транспортными средствами.

Поэтому организация, осуществляющая оказание транспортных услуг, может учитывать при налогообложении расходы по оплате услуг организации, осуществляющей медицинский осмотр водителей перед выездом на линию (Письмо Минфина России от 31.01.2006 N 03-11-04/2/23).

Прочие расходы

В настоящее время трудно представить организацию, в которой не используется копировальная техника, факсы, принтеры и т.п. офисная техника. При ее эксплуатации необходимо периодически покупать расходные материалы.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся, в частности, расходы на производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

Поэтому затраты на замену использованных картриджей для принтеров и факсов, заправку картриджей могут быть отнесены к материальным расходам и учтены при налогообложении. Такое мнение высказано в Письме Минфина России от 08.02.2007 N 03-11-04/2/26.

К материальным расходам относятся и расходы на хозяйственные нужды - расходы на приобретение хозяйственных товаров и бытовой химии (туалетной бумаги, одноразовых бумажных полотенец, салфеток, туалетного мыла, губок для посуды, салфеток, чистящих средств и т.д.). Соответственно, такие расходы уменьшают налоговую базу при УСН (Письмо Минфина России от 01.09.2006 N 03-11-04/2/182).

* * *

Налогоплательщики часто приобретают для использования в своей деятельности малоценное имущество. Это могут быть инструменты, приспособления (например, калькуляторы, которые есть в каждой организации), офисная техника, мебель.

Примечание. Для целей налогообложения прибыли в гл. 25 НК РФ установлен стоимостный критерий отнесения имущества к амортизируемому. С 1 января 2008 г. амортизируемым имуществом признается имущество стоимостью свыше 20 000 руб.

Таким образом, если вы приобретаете имущество, стоимость которого превышает 20 000 руб., то расходы на его приобретение следует учитывать при УСН на основании пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ как расходы на приобретение основных средств.

Если же стоимость имущества не превышает 20 000 руб., то расходы на его приобретение учитываются на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ как материальные расходы.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся и затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом.

При выдаче такого имущества в эксплуатацию налогоплательщик имеет право включить его стоимость в состав материальных расходов при упрощенной системе налогообложения (при условии, что это имущество уже оплачено).

Обратите внимание! До 1 января 2008 г. действовал иной стоимостный критерий отнесения имущества к амортизируемым основным средствам - 10 000 руб. Таким образом, до 1 января 2008 г. одновременно в состав расходов можно было списать затраты на приобретение имущества стоимостью до 10 000 руб. включительно. Затраты на приобретение более дорогого имущества следовало учитывать на основании пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ как расходы на приобретение основных средств.

Обратим внимание еще на один момент.

Глава 26.2 НК РФ никак не ограничивает перечень имущества, стоимость которого может быть учтена в расходах при УСН. Таким образом, если "упрощенец" приобретает имущество, которое предназначено для использования в деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ), затраты на приобретение этого имущества (в зависимости от его стоимости) должны учитываться в расходах либо как расходы на приобретение основных средств, либо как материальные расходы.

При этом в отношении основных средств есть только одно ограничение - они должны относиться к амортизируемому имуществу в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Однако налоговые органы постоянно пытаются сузить перечень затрат, которые могут быть учтены в расходах при применении УСН.

Так, например, московские налоговики считают, что в расходах при УСН нельзя учесть затраты на приобретение и установку кондиционеров в офисном помещении организации. Обоснование этого запрета таково. Затраты на приобретение кондиционеров - это расходы на обеспечение нормальных условий труда, которые не включены в перечень расходов, установленный в п. 1 ст. 346.16 НК РФ (Письмо УФНС по г. Москве от 05.10.2007 N 18-11/3/095267).

* * *

Практически любой налогоплательщик приобретает для работы различную литературу - профессиональные периодические печатные издания (газеты, журналы), справочники, другую техническую литературу, а также издания по вопросам налогообложения.

Такие расходы при налогообложении учесть не получится, поскольку налоговые органы считают, что расходы на приобретение журналов, книг и других изданий не поименованы в п. 1 ст. 346.16 НК РФ (см. Письмо УФНС по г. Москве от 15.01.2007 N 18-11/3/02091@).

РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА И ВЫПЛАТУ ПОСОБИЙ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

Подпунктом 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрено включение в состав расходов затрат на оплату труда, а также расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ.

Расходы на оплату труда

Расходы на оплату труда признаются организациями и предпринимателями, применяющими УСН, по правилам ст. 255 НК РФ.

Согласно ст. 255 НК РФ в состав расходов на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме, связанные с вознаграждениями за труд, включая вознаграждения, начисленные в пользу работников, не относящихся к основной производственной деятельности. К таким работникам можно отнести, например, управленческий персонал, работников вспомогательного производства.

К расходам на оплату труда, в частности, относятся:

- начисления по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам и т.п. в соответствии с принятыми формами и системами оплаты труда;
- премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные стимулирующие выплаты;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством;
- оплата отпуска, предусмотренного законодательством;
- компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством;
- начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством, а также надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;
- выплаты за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;
- выплаты работникам, не состоящим в штате, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями.

* * *

Обратите внимание! В состав расходов на оплату труда согласно ст. 255 НК РФ, включаются платежи работодателей по договорам на обязательное страхование работников, а также на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) по договорам, заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однако при применении упрощенной системы налогообложения расходы на все виды обязательного страхования работников, взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний включены в перечень расходов, уменьшающих налоговую базу, отдельной статьей. То есть платежи по этим видам обязательного страхования включаются в состав расходов при УСН не как расходы на оплату труда, а как самостоятельный вид затрат на основании пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Возникает вопрос: в каком порядке следует учитывать при УСН расходы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) работников?

На наш взгляд, поскольку гл. 26.2 НК РФ предусмотрено включение в состав расходов затрат на оплату труда по правилам, установленным ст. 255 НК РФ, "упрощенцы" имеют право включать в расходы все виды расходов, отнесенные к расходам на оплату труда ст. 255 НК РФ, в том числе и расходы на добровольное страхование (пенсионное обеспечение) работников. При этом на

"упрощенцев" должны распространяться те ограничения, которые установлены в отношении таких расходов ст. 255 НК РФ.

Согласно п. 16 ст. 255 НК РФ с 1 января 2008 г. в составе расходов на оплату труда учитываются расходы на следующие виды добровольного страхования работников:

- страхование жизни, если договор страхования заключен на срок не менее пяти лет с российской страховой организацией, имеющей лицензию на ведение соответствующего вида деятельности, и в течение этих пяти лет не предусматривает страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

- негосударственное пенсионное обеспечение, если договор предусматривает учет пенсионных взносов на именных счетах работников, и (или) добровольное пенсионное страхование при наступлении у застрахованного работника пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований.

Договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете, но в течение не менее пяти лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования - выплату пенсий пожизненно;

- добровольное личное страхование работников на срок не менее одного года, если такой договор предусматривает оплату страховыми компаниями медицинских расходов застрахованных работников;

- добровольное личное страхование работников, предусматривающее выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.

При включении затрат по этим видам добровольного страхования в расходы предусмотрены следующие ограничения.

Совокупная сумма платежей (взносов), уплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, включается в расходы в размере, не превышающем 12% общей суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования (с оплатой медицинских расходов) включаются в расходы в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам личного страхования на случай смерти и (или) причинения вреда здоровью включаются в расходы в размере, не превышающем 15 000 руб. в год в среднем на одного застрахованного работника.

При этом при определении предельных размеров платежей в расчет принимаются суммы расходов на оплату труда без учета расходов на добровольное страхование.

Однако нужно иметь в виду, что включение расходов на добровольное страхование работников в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по единому налогу при УСН, может привести к спору с налоговиками.

Дело в том, что в частных разъяснениях представители Минфина России высказывают мнение о том, что при УСН нельзя учитывать расходы на добровольное страхование работников. Обосновывается это тем, что согласно пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ при определении налоговой базы по единому налогу в расходах учитываются расходы только по обязательному страхованию работников и имущества.

В этой связи еще раз отметим, что, на наш взгляд, ст. 346.16 НК РФ позволяет "упрощенцам" учитывать все виды расходов на оплату труда, которые признаются таковыми на основании ст. 255 НК РФ. Никаких изъятий из этого правила в гл. 26.2 НК РФ нет. Поэтому у "упрощенцев" есть все основания учитывать в целях налогообложения затраты на добровольное страхование работников, предусмотренные п. 16 ст. 255 НК РФ. Но риск спора с налоговиками в этом случае достаточно велик.

* * *

Работодатели могут предоставлять работникам бесплатное питание.

Согласно п. 4 ст. 255 НК РФ стоимость бесплатно предоставляемого работникам питания относится к расходам на оплату труда только в том случае, если это установлено соответствующими законами.

Например, согласно ст. 222 ТК РФ на работах с вредными условиями труда работникам должны выдавать бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты, а на работах с особо вредными условиями труда им положено лечебно-профилактическое питание по установленным нормам.

Соответственно, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, имеют право включать в расходы затраты на бесплатное питание работников только в случаях, установленных законодательством РФ.

Это подтвердил и Минфин России в Письме от 19.06.2007 N 03-11-04/2/167.

* * *

Согласно п. 7 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся расходы на оплату проезда работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

По разъяснению Минфина России (Письмо от 31.08.2007 N 03-11-04/2/217), если трудовым или коллективным договором предусмотрена оплата проезда сотрудников к месту работы и обратно, то данные расходы признаются в целях исчисления налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения.

При этом указанные расходы учитываются при налогообложении при условии ведения в отношении каждого сотрудника учета первичных документов, подтверждающих факт проезда. Документальным подтверждением расходов могут служить договор, заключенный с транспортной организацией, акт выполненных работ, проездные билеты сотрудников, иные документы.

* * *

Согласно ст. 236 ТК РФ при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно.

Размер выплачиваемой работнику денежной компенсации может быть повышен на основании коллективного или трудового договора. Обязанность выплаты указанной денежной компенсации возникает независимо от наличия вины работодателя.

Можно ли учесть суммы выплаченной компенсации в расходах при УСН?

Налоговики считают, что нет. В обоснование этого подхода приводятся следующие аргументы (см. Письмо УФНС по г. Москве от 06.08.2007 N 28-11/074572@).

Согласно ст. 255 НК РФ в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Поскольку выплаты, предусмотренные в ст. 236 ТК РФ, не связаны с режимом работы и условиями труда, а также с содержанием работников, то указанные выплаты не должны учитываться для целей налогообложения единым налогом, уплачиваемым в связи с применением упрощенной системы.

* * *

При применении упрощенной системы налогообложения налоговую базу можно уменьшить только на фактически оплаченные расходы (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

В пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ определено, что расходы на оплату труда признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

Соответственно, расходы на оплату труда признаются "упрощенцами" только после того, как зарплата фактически будет выплачена работникам.

При этом обратим внимание на следующую проблему.

Суммы начисленной зарплаты выплачиваются работникам не в полном размере, а за вычетом сумм, подлежащих удержанию. Из суммы зарплаты всегда удерживается НДФЛ, а в некоторых случаях работодатель производит удержание дополнительных сумм, например, алиментов. Учитываются ли удержанные из зарплаты суммы в составе расходов? Если учитываются, то в какой момент?

Поскольку расходы на оплату труда принимаются при УСН по правилам ст. 255 НК РФ, обратимся к ней. Согласно п. 1 ст. 255 НК РФ в составе расходов на оплату труда учитывается сумма начисленной заработной платы (без уменьшения ее на какие-либо удержания).

Следовательно, в расходах при упрощенной системе налогообложения должна учитываться полная сумма начисленной заработной платы.

Суммы исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджет НДФЛ являются для работодателя-"упрощенца" составной частью начисленной работникам заработной платы. Поэтому "упрощенец" учитывает суммы НДФЛ в расходах не в качестве самостоятельного вида расходов (как суммы уплаченных налогов и сборов на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), а как составную часть расходов на оплату труда по пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Такой же позиции придерживается и Минфин России (см. Письма от 12.07.2007 N 03-11-04/2/176, от 05.06.2007 N 03-11-04/2/159).

Изложенное выше позволяет сделать вывод о том, что зарплата включается в расходы при УСН в размере начисленной суммы в момент выдачи ее из кассы работнику. При этом удержанные из зарплаты суммы (НДФЛ, алименты и пр.) повторно в расходы уже не включаются.

Пособия по временной нетрудоспособности

Подпунктом 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в расходы разрешено включать затраты на выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ.

Правила их выплаты регулируются:

- Федеральным законом от 29.12.2006 N 255-ФЗ "Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию" (далее - Закон N 255-ФЗ);

- Федеральным законом от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" (далее - Закон N 125-ФЗ);

- Федеральным законом от 31.12.2002 N 190-ФЗ "Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан" (далее - Закон N 190-ФЗ).

Кроме этого, для определения среднего заработка для расчета больничных необходимо применять Положение об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, которое утверждено Постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 N 375 (далее - Положение).

Применяя указанные выше нормативные акты, необходимо учитывать, что в соответствии с Законом N 190-ФЗ Фонд социального страхования РФ возмещает работодателю сумму пособий в размере не более одного МРОТ <*> за полный календарный месяц болезни сотрудника (кроме пособий в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием).

<*> С первого сентября 2007 г. МРОТ составляет 2300 руб.

Если организация расположена в районах и местностях, где к зарплате установлены районные коэффициенты, сумма пособия, возмещаемая ФСС РФ, определяется исходя из МРОТ без учета районного коэффициента. Это установлено п. 1 Разъяснений, утвержденных Постановлением Минтруда России и ФСС РФ от 18.04.2003 N 20/43.

Остальная часть пособия выплачивается за счет средств работодателя и включается в расходы по пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Причем, как указано в ст. 2 Закона N 190-ФЗ, работодатели-"упрощенцы" исчисляют и выплачивают пособия по общим правилам. Следовательно, они должны соблюдать все ограничения по размерам пособий, установленные законодательством.

Так, максимальный размер пособий по временной нетрудоспособности на 2007 г. составлял 16 125 руб. за полный календарный месяц, а в 2008 г. он увеличен до 17 250 руб. Это установлено ст. 12 Федерального закона от 21.07.2007 N 183-ФЗ "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов".

Пример. Организация применяет упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы минус расходы". Добровольные взносы в ФСС РФ в размере 3% организация не уплачивает.

Работник представил листок нетрудоспособности с 14 по 22 марта 2008 г., т.е. на 9 календарных дней.

Среднедневной заработок, рассчитанный в соответствии с правилами ст. 14 Закона N 255-ФЗ исходя из заработка работника за расчетный период (с 1 марта 2007 г. по 31 февраля 2008 г.) составил 1000 руб.

Предположим, что страховой стаж работника более 8 лет, поэтому он имеет право на пособие в размере 100% среднего заработка.

В марте 31 календарный день.

Сумма пособия по временной нетрудоспособности, рассчитанная исходя из среднего заработка за 9 календарных дней, составила 9000 руб. (1000 руб. x 9 дней).

Размер пособия исходя из максимального размера составит 5008,06 руб. (17 250 руб. : 31 день x 9 дней).

Поскольку сумма пособия, рассчитанная исходя из среднего заработка, превышает максимальный размер, пособие должно быть выплачено в сумме 5008,06 руб.

Теперь рассчитаем размер пособия за 9 календарных дней исходя из МРОТ (2300 руб. за полный календарный месяц). Он составит 667,74 руб. (2300 руб. : 31 день x 9 дней).

Следовательно, ФСС РФ возместит организации часть пособия в сумме 667,74 руб.

Остальная часть пособия в сумме 4340,32 руб. (5008,06 руб. - 667,74 руб.) выплачивается за счет средств организации.

В соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ организация включит в расходы сумму выплаченного пособия в размере 4340,32 руб.

Максимальный размер пособия по беременности и родам за полный календарный месяц не может превышать в 2008 г. 23 400 руб. Это ограничение установлено ст. 12 Федерального закона от 21.07.2007 N 183-ФЗ "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов".

Обратите внимание! В 2007 г. максимальный размер пособия по беременности и родам был установлен на уровне 16 125 руб.

Однако в конце 2007 г. Федеральным законом от 23.11.2007 N 266-ФЗ были внесены изменения в Федеральный закон от 19.12.2006 N 234-ФЗ "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2007 год". Согласно этим изменениям максимальный размер пособия по беременности и родам за полный календарный месяц в 2007 г. был увеличен до 23 400 руб. Причем это изменение применяется с 1 сентября 2007 г.

Соответственно, если право на пособие по беременности и родам возникло у работницы после 1 сентября 2007 г., а организация в соответствии с действовавшими на тот момент правилами выплатила ей пособие исходя из максимального размера 16 125 руб., то необходимо сделать перерасчет пособия и доплатить женщине соответствующую сумму.

Примечание. Напомним, что согласно ст. 2 Закона N 190-ФЗ сумма пособия по беременности и родам, выплаченная организацией работнице, полностью возмещается за счет средств ФСС РФ. Так что в расходы при УСН это пособие вообще не включается.

* * *

Многие работодатели выплачивают своим работникам пособия в размере среднего заработка, даже если этот размер превышает установленный лимит (16 125 руб. за месяц болезни в 2007 г., 17 250 руб. - в 2008 г.). Такой порядок оплаты больничных нужно обязательно отразить в трудовом или коллективном договоре. И в этом случае, по мнению Минфина России, у работодателя-"упрощенца" есть право учесть в расходах всю сумму оплаченного больничного на основании пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. При этом расходы по оплате больничного в пределах установленного лимита учитываются именно как расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности, а расходы в части доплаты до фактического заработка сверх установленного лимита учитываются как расходы на оплату труда (см. Письмо Минфина России от 04.06.2007 N 03-11-04/2/157).

Обратите внимание! По мнению Минфина России, на суммы доплаты до фактического заработка должны быть начислены страховые взносы в Пенсионный фонд РФ. С этих сумм обязательно должен быть удержан НДФЛ.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 238 и п. 1 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению ЕСН (а следовательно, и взносами в ПФР) и НДФЛ государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам.

Однако доплата до среднего заработка в сумме, превышающей установленный максимальный размер пособия, не может рассматриваться в качестве государственного пособия и, следовательно, облагается взносами в ПФР и НДФЛ в общеустановленном порядке (Письма Минфина России от 08.08.2007 N 03-04-05-01/287, от 29.03.2007 N 03-04-06-02/47).

Если вы производите своим работникам доплату больничных до размера среднего заработка, имейте в виду следующее.

Изложенный выше порядок учета расходов на доплату до среднего заработка в течение последних лет не вызывает возражений у налоговиков.

Однако в 2007 г. Президиум ВАС РФ высказал иное мнение по вопросу учета таких расходов в целях налогообложения прибыли (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2007 N 1441/07).

Судьи пришли к выводу, что согласно п. 15 ст. 255 НК РФ расходы на доплату больничных до фактического заработка относятся к числу расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль только в случаях, установленных законодательством РФ. При этом, по мнению судей, данная норма могла применяться только до 1 января 2005 г. к случаям оплаты пособия по временной нетрудоспособности лицам, работающим в районах Крайнего Севера, поскольку необходимость такой доплаты была установлена федеральным законом. Иных случаев необходимости доплаты до фактического заработка законодательство РФ не устанавливает, следовательно, в настоящее время данные доплаты не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль налогоплательщика.

А раз такие расходы нельзя учитывать в целях налогообложения прибыли, значит, их нельзя учитывать и при "упрощенке".

Как повлияет позиция ВАС РФ на позицию налоговиков, предугадать сложно. Однако учтите, что на сегодняшний день вопрос о возможности учета доплат до фактического заработка в расходах при УСН решается уже не столь однозначно.

* * *

В соответствии со ст. 3 Закона N 190-ФЗ налогоплательщики, применяющие УСН, могут уплачивать добровольные взносы на социальное страхование, и тогда (по истечении 6 месяцев уплаты добровольных взносов) ФСС РФ будет полностью возмещать все расходы по оплате пособий по временной нетрудоспособности.

Размер взносов для организаций составляет 3%, а для индивидуальных предпринимателей - 3,5% от базы, облагаемой ЕСН.

Однако, решая вопрос об уплате добровольных взносов, имейте в виду, что суммы добровольных взносов в ФСС РФ нельзя учесть в составе расходов при расчете единого налога (п. 3 Письма Минфина России от 05.07.2004 N 03-03-05/2/44). Ведь расходы на добровольное страхование на случаи временной нетрудоспособности работников не поименованы в п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

РАСХОДЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ РАБОТНИКОВ И ИМУЩЕСТВА

Подпунктом 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрено включение в состав расходов затрат на все виды обязательного страхования работников и имущества.

Согласно ст. 927 ГК РФ обязательное страхование имеет место в случаях, когда законом на указанных в нем лиц возлагается обязанность страховать в качестве страхователей жизнь, здоровье или имущество других лиц либо свою гражданскую ответственность перед другими лицами за свой счет или за счет заинтересованных лиц.

Кроме того, ст. 3 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" установлено, что условия и порядок осуществления обязательного страхования определяются федеральными законами о конкретных видах обязательного страхования.

К таким обязательным видам страхования относятся обязательное пенсионное страхование, установленное Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", и обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве, установленное Федеральным законом от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

Кроме этого к обязательным видам страхования работников следует относить обязательное страхование граждан, занимающихся частной детективной и охранной деятельностью, на случай гибели, получения увечья или иного повреждения здоровья в связи с осуществлением сыскных или охранных действий. Этот вид обязательного страхования предусмотрен ст. 19 Закона РФ от 11.03.1992 N 2487-1 "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации".

Однако имейте в виду, что налоговые органы считают, что расходы на обязательное страхование частных детективов и охранников не должны учитываться в целях налогообложения, поскольку в настоящее время нет специального нормативно-правового акта, который бы определял порядок и условия обязательного страхования граждан, занимающихся частной детективной и охранной деятельностью. Поэтому, по их мнению, этот вид страхования

осуществляется в добровольной форме, и, следовательно, такие расходы не должны учитываться при упрощенной системе налогообложения (см. Письмо УМНС по г. Москве от 11.07.2003 N 28-11/38625).

При этом в арбитражной практике есть примеры судебных решений в пользу налогоплательщиков. Так, например, ФАС Московского округа в Постановлении от 17.07.2003 N КА-А40/4740-03 признал довод налоговой инспекции о том, что страхование граждан, занимающихся частной детективной и охранной деятельностью, может производиться в добровольной форме, противоречащим ст. 19 Закона РФ "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации". По утверждению суда эта норма Закона является нормой прямого действия, поэтому довод налоговых органов о том, что п. 2 ст. 19 Закона не может применяться до того, как в установленном законодательством порядке будут определены порядок и условия проведения данного вида обязательного страхования, является необоснованным. Следовательно, расходы на данные виды обязательного страхования должны учитываться в целях налогообложения в размере фактических затрат.

* * *

Расходы на обязательное страхование имущества при УСН определяются по правилам ст. 263 НК РФ.

Для учета этого вида расходов в целях налогообложения необходимо, чтобы и сам вид обязательного страхования, и размер тарифа были утверждены в соответствии с законодательством РФ или требованиями международных конвенций (п. 2 ст. 263 НК РФ).

Если обязательное страхование предусмотрено, но размер тарифов на законодательном уровне не установлен, то расходы учитываются в размере фактических затрат на страхование.

Обратим внимание на следующую проблему.

Из ст. 263 НК РФ нельзя сделать однозначный вывод о том, что в целях налогообложения понимается под договором страхования имущества.

Дело в том, что в гражданском законодательстве существует понятие "договор имущественного страхования" (ст. 929 ГК РФ). По договору имущественного страхования могут быть застрахованы как риск утраты (гибели, повреждения, недостачи) определенного имущества (страхование имущества - ст. 930 ГК РФ), так и риск ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц, а также риск гражданской ответственности (ст. ст. 931 и 932 ГК РФ). То есть и страхование имущества, и страхование гражданской ответственности являются разновидностями имущественного страхования.

Вот и возникает вопрос: позволяет ли ст. 263 НК РФ включать в состав расходов страховые взносы на обязательное страхование гражданской ответственности или под расходами на обязательное страхование имущества следует понимать лишь страхование имущества? Вопрос этот совсем не теоретический.

Все организации, у которых на балансе есть автомобили, несут расходы в виде страховых взносов на обязательное страхование ответственности владельцев транспортных средств (ОСАГО), предусмотренное Федеральным законом от 25.04.2002 N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств". Соответственно, возможность учета этих затрат в целях налогообложения напрямую зависит от ответа на поставленный выше вопрос.

К сожалению, ясного и четкого ответа на этот вопрос на сегодня нет. Складывается впечатление, что и сами налоговики не имеют четкой позиции по этой проблеме.

Так, например, из Письма Минфина России от 16.11.2005 N 03-03-04/1/372 следует, что организации, применяющие общий режим налогообложения, имеют право уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на сумму страховых взносов по ОСАГО. Аналогичной позиции придерживается и УФНС по г. Москве (Письмо от 14.02.2007 N 20-12/013753).

Однако для налогоплательщиков, применяющих УСН, почему-то даются другие разъяснения. В Письме ФНС России от 09.10.2006 N 02-6-09/151 указано, что расходы на обязательное страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств не относятся к расходам на обязательное страхование работников и имущества, предусмотренным пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, и, соответственно, не подлежат включению в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Как такое может быть? Ведь ст. 346.16 НК РФ однозначно отсылает "упрощенцев" к ст. 263 НК РФ. Соответственно, все виды обязательного страхования, учитываемые в целях налогообложения прибыли, должны признаваться в целях исчисления единого налога при УСН.

По нашему мнению, расходы на ОСАГО, конечно же, должны уменьшать налоговую базу именно как расходы на обязательное страхование имущества. Причем как по налогу на прибыль, так и по единому налогу при УСН.

Еще одна проблема связана с тем, что налоговые органы очень узко трактуют понятие "обязательное страхование".

Пунктом 4 ст. 3 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" установлено, что условия и порядок осуществления обязательного страхования определяются федеральными законами о конкретных видах обязательного страхования. При этом федеральный закон о конкретном виде обязательного страхования должен содержать положения, определяющие:

- а) субъекты страхования;
- б) объекты, подлежащие страхованию;
- в) перечень страховых случаев;
- г) минимальный размер страховой суммы или порядок ее определения;
- д) размер, структуру или порядок определения страхового тарифа;
- е) срок и порядок уплаты страховой премии (страховых взносов);
- ж) срок действия договора страхования;
- з) порядок определения размера страховой выплаты;
- и) контроль за осуществлением страхования;
- к) последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субъектами страхования;
- л) иные положения.

Основываясь на приведенных выше нормах, а также на нормах ст. 936 ГК РФ, ФНС России настаивает, что страховые взносы по обязательному страхованию могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения только в том случае, если в законодательстве Российской Федерации определены объекты, подлежащие обязательному страхованию, риски, от которых эти объекты должны быть застрахованы, минимальные размеры страховых сумм и другие условия, а у страховой организации имеется лицензия на соответствующий обязательный вид страхования (Письма ФНС России от 04.10.2006 N 02-3-10/231, от 17.10.2005 N 02-3-09/211@) <*>.

<*> Все эти разъяснения адресованы плательщикам налога на прибыль. Однако, поскольку для "упрощенцев" расходы на обязательное страхование имущества принимаются по правилам ст. 263 НК РФ, указанные разъяснения в полной мере могут быть применимы и к УСН.

Так, например, Федеральным законом от 21.07.1997 N 116-ФЗ "О промышленной безопасности опасных производственных объектов" предусмотрено, что организации, эксплуатирующие опасные производственные объекты, обязаны страховать ответственность за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте. При этом в ст. 15 Закона N 116-ФЗ определены минимальные размеры страховых сумм для различных опасных производственных объектов. Никаких иных условий страхования в Законе нет. На этом основании налоговые органы отказываются признавать страхование опасных производственных объектов обязательным страхованием и считают его добровольным (Письма Минфина России от 20.11.2006 N 03-03-04/1783, ФНС России от 17.10.2005 N 02-3-09/211@).

При этом анализ арбитражной практики показывает, что судьи смотрят на эту проблему совершенно иначе. В 100% случаев при рассмотрении подобных споров суды принимают решения в пользу налогоплательщиков, признавая расходы на страхование ответственности при эксплуатации опасных производственных объектов расходами на обязательное страхование (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26.12.2006 N A82-2165/2006-20, Восточно-Сибирского округа от 15.03.2007 N A33-5054/06-Ф02-1242/07 и от 11.10.2006 N A33-33727/05-Ф02-5260/06-С1, Дальневосточного округа от 16.08.2006 N Ф03-А59/06-2/1753, Западно-Сибирского округа от 12.03.2007 N Ф04-1335/2007(32145-А45-26), Московского округа от 06.06.2007 N КА-А40/4744-07, Поволжского округа от 20.03.2007 N А65-6777/2006, Северо-Западного округа от 04.12.2006 N А66-15513/2005, Уральского округа от 02.11.2006 N Ф09-9897/06-С7, Центрального округа от 02.06.2006 N А62-3572/2005).

Аналогичная ситуация складывается и с обязательным страхованием риска гражданской ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью физических лиц, имуществу физических и юридических лиц в результате аварии гидротехнического сооружения. Статья 15 Федерального закона от 21.07.1997 N 117-ФЗ "О безопасности гидротехнических сооружений" обязывает собственника гидротехнического сооружения или эксплуатирующую организацию застраховать указанный риск на время строительства и эксплуатации этого сооружения. При этом условия и порядок этого вида

страхования Законом не определены. Поэтому налоговые органы на местах считают, что расходы на такое страхование не могут учитываться в целях налогообложения.

Однако суды в этом вопросе полностью поддерживают налогоплательщиков, признавая этот вид страхования обязательным (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26.12.2006 N А82-2165/2006-20, Восточно-Сибирского округа от 18.08.2006 N А33-29391/05-Ф02-4071/06-С1).

Те же проблемы поджидают и таможенных брокеров, и владельцев складов временного хранения, для которых Таможенным кодексом РФ предусмотрена обязанность страхования риска своей гражданской ответственности.

ФНС России считает, что это страхование не является обязательным и, следовательно, соответствующие страховые взносы не могут учитываться в расходах в целях налогообложения (Письмо от 04.10.2006 N 02-3-10/231).

Однако при разборе дела в суде решение, скорее всего, будет принято в пользу налогоплательщика (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 10.08.2006 N Ф09-6966/06-С7).

А вот в отношении расходов на страхование ответственности аудиторов и оценщиков позиции налоговиков и судов совпадают. Данный вид страхования не может быть отнесен к обязательному страхованию, поскольку ни Федеральным законом от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в РФ", ни Федеральным законом от 07.08.2001 N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности", ни другими законодательными актами РФ не установлены объекты, подлежащие страхованию, риски, от которых они должны быть застрахованы, и минимальные размеры страховых сумм. Соответственно, расходы на страхование ответственности оценщиков и аудиторов не могут учитываться в целях налогообложения (см. Письмо Минфина России от 19.10.2006 N 03-11-04/2/212, Постановление ФАС Московского округа от 04.10.2006 N КА-А40/9259-06).

Нельзя при "упрощенке" учитывать в расходах и затраты на страхование ответственности перевозчика за перевозимый груз, поскольку этот вид страхования также не является обязательным (см. Письмо УФНС по г. Москве от 28.09.2006 N 18-11/3/85458@).

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО ПРИОБРЕТАЕМЫМ ТОВАРАМ (РАБОТАМ И УСЛУГАМ)

Организации и предприниматели, применяющие УСН, имеют право включать в расходы суммы НДС, уплаченные поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг) (так называемый входной НДС). Причем суммы "входного" НДС выделены в качестве отдельной статьи расходов (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

В расходы включаются суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам (работам, услугам), стоимость которых подлежит включению в состав расходов в соответствии со ст. ст. 346.16 и 346.17 НК РФ.

Никаких иных правил для включения в расходы сумм НДС гл. 26.2 НК РФ не установлено. Следовательно, для их учета в расходах должны применяться общие правила признания расходов.

Поскольку уплаченные суммы НДС - это отдельная статья расходов, нужно, чтобы они были выделены отдельной строкой в первичных документах поставщика, а также в платежных документах, подтверждающих оплату поставщику.

При этом счета-фактуры для включения уплаченных поставщикам сумм НДС не обязательны. Ведь счет-фактура является документом налогового учета, на основании которого у налогоплательщика НДС возникает право на предъявление сумм "входного" НДС к вычету (ст. 169 НК РФ). Налогоплательщики, применяющие УСН, плательщиками НДС не являются, поэтому они не имеют права на вычет сумм "входного" НДС. Соответственно, даже если "упрощенец" получит от своего поставщика счет-фактуру с ошибкой, это не может служить основанием для невключения суммы уплаченного НДС в расходы. Повторим: для учета "входного" НДС в расходах достаточно, чтобы соответствующая сумма НДС была выделена отдельной строкой в первичных документах поставщика и платежных документах, подтверждающих факт оплаты приобретенных товаров (работ, услуг).

Примечание. Для обоснованного включения сумм "входного" НДС в расходы приобретенные товары (работы, услуги) должны учитываться в расходах при упрощенной системе налогообложения. Если какие-либо затраты в расходах не учитываются, то и уплаченный по ним НДС в расходы не включается.

Обратите внимание! Налоговики настаивают на том, что "входной" НДС можно учесть в расходах только в том периоде, когда в расходах учтена стоимость соответствующих товаров (работ, услуг).

Если какие-то товары (работы, услуги) оплачены поставщику авансом, то в расходах при УСН они учитываются только после фактического получения (выполнения, оказания). Это правило распространяется и на суммы "входного" НДС.

Так, в Письме УФНС по г. Москве от 28.06.2006 N 18-11/3/56398@ указано, что расходы в виде сумм НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам) учитываются на основании документов, подтверждающих его фактическую уплату, счетов-фактур, выставленных продавцами, и при условии признания самих произведенных расходов, то есть при наличии товарных накладных, актов приемки-передачи выполненных работ и актов об оказании услуг.

Что касается сумм "входного" НДС по приобретенным материалам и сырью, то они признаются расходами только по мере списания материалов (сырья) в производство и при условии их фактической оплаты (Письмо Минфина России от 13.10.2006 N 03-11-04/2/209).

Этот вывод строится на том, что согласно п. 2 ст. 346.17 НК РФ расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Материальные расходы учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

Аналогичный подход применяется Минфином России в отношении сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров для перепродажи (Письмо от 07.07.2006 N 03-11-04/2/140).

Этот вывод строится все на том же п. 2 ст. 346.17 НК РФ, согласно которому расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются при определении налоговой базы по единому налогу по мере реализации указанных товаров. Соответственно, и суммы НДС должны учитываться в расходах в части, относящейся к стоимости оплаченных и реализованных товаров. Аналогичная позиция изложена и в Письме Минфина России от 20.06.2006 N 03-11-04/2/124.

Обратите внимание! По мнению Минфина России, суммы НДС, уплачиваемые поставщикам при приобретении основных средств и нематериальных активов, в отличие от общего порядка, включаются в стоимость приобретения основных средств (нематериальных активов). Соответственно, этот НДС учитывается в расходах не отдельной статьей, а в составе стоимости основных средств (нематериальных активов) в порядке, установленном п. 3 ст. 346.16 НК РФ (см., например, Письмо Минфина России от 04.10.2005 N 03-11-04/2/94).

На наш взгляд, позиция Минфина России в отношении порядка включения в расходы сумм НДС, уплаченных поставщикам товаров, материалов и основных средств, спорна. Объясним, почему.

Согласно п. 2 ст. 346.16 НК РФ материальные расходы при УСН определяются по правилам ст. 254 НК РФ. В п. 2 ст. 254 НК РФ сказано, что стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом РФ). При этом гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" не содержит никаких специальных указаний на то, что суммы НДС, уплаченные поставщику, должны учитываться в стоимости материально-производственных запасов. Нет в ней подобных указаний и в отношении сумм НДС, уплаченных при приобретении основных средств (нематериальных активов).

Все как раз наоборот! При упрощенной системе налогообложения "входной" НДС представляет собой самостоятельный вид расходов. Именно об этом говорит пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Из его формулировки следует, что суммы "входного" НДС нужно учитывать в расходах только по тем видам товаров (работ, услуг), которые прямо перечислены в перечне п. 1 ст. 346.16 НК РФ, т.е. включены в перечень расходов, которые учитываются при УСН. Если же НДС относится к затратам, которые в перечень не включены, то учесть его в расходах нельзя.

И никаких других правил в отношении порядка учета "входного" НДС в ст. ст. 346.16 и 346.17 НК РФ нет. Ведь в п. 2 ст. 346.17 НК РФ, который устанавливает правило о включении стоимости сырья и материалов в расходы по мере их списания в производство, ничего не говорится о суммах НДС, уплаченных поставщику при их приобретении.

Кроме того, не нужно забывать о том, что НДС - это налог. Порядок его уплаты установлен налоговым законодательством. То, что покупатель, применяющий УСН, перечисляет его поставщику при приобретении сырья и материалов, никак не изменяет его налоговую сущность. Ведь, хотя в п. 2 ст. 346.11 НК РФ и сказано о том, что налогоплательщики, перешедшие на УСН, не признаются плательщиками НДС, они все равно обязаны перечислять этот налог своему поставщику, если тот является плательщиком НДС.

Поэтому для включения в расходы сумм уплаченного "входного" НДС нужно применять те же правила, которые установлены для включения в расходы сумм налогов и сборов (пп. 3 п. 2 ст.

346.17 НК РФ). Тем более что в этом пункте нет никаких упоминаний о том, что эти правила следует применять только при уплате налогов в бюджет.

Следовательно, суммы НДС, уплаченные поставщикам при приобретении сырья, материалов, товаров, основных средств и т.д., должны учитываться в расходах единовременно в полной сумме, фактически уплаченной поставщику.

Однако, к сожалению, этот подход 100-процентно приведет к спору с налоговым органом.

Если вы спорить не готовы, придерживайтесь подхода, рекомендованного Минфином России, который заключается в следующем:

НДС по товарам (работам, услугам) учитывается в расходах в том периоде, когда в расходах учтена стоимость этих товаров (работ, услуг). Если стоимость товаров (работ, услуг) списывается в расходы не единовременно, а частями, то "входной" НДС учитывается в расходах не единовременно, а только в той части, которая относится к стоимости учтенных в данном периоде товаров (работ, услуг).

* * *

Бывают случаи, когда "упрощенец" по тем или иным причинам выставляет своему покупателю счет-фактуру с выделением НДС.

Никакого нарушения закона в этом нет. Ведь, хотя "упрощенцы" не являются плательщиками НДС, закон не запрещает им выставлять счета-фактуры с НДС. Однако нужно понимать, что "упрощенец" не имеет права оставить себе сумму НДС, полученную от покупателя и указанную в счете-фактуре, выставленном на имя покупателя. Поставщик-"упрощенец" обязан перечислить эту сумму НДС в бюджет и подать в налоговые органы налоговую декларацию по НДС за соответствующий налоговый период (квартал) (п. 5 ст. 173, п. 5 ст. 174 НК РФ). При этом поскольку формально "упрощенец" все равно не является плательщиком НДС, права на вычет "входного" НДС у него не возникает (см. Письмо Минфина России от 23.03.2007 N 03-07-11/68).

Возникает следующий вопрос: как учесть сумму НДС, полученную от покупателя и уплаченную в бюджет?

Можно ли на эту сумму уменьшить доход?

Налоговые органы настаивают на том, что организация (предприниматель), применяющая УСН, не имеет права уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму НДС, полученную от покупателей и уплаченную в полном объеме в бюджет.

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

Если доход на суммы уплаченного НДС уменьшить нельзя, то может быть налогоплательщик-"упрощенец" вправе включить суммы уплаченного НДС в расходы?

Специалисты Минфина России полагают, что и такого права у "упрощенца" нет. Хотя суммы НДС в данной ситуации уплачиваются согласно требованиям гл. 21 НК РФ, но отнести их к расходам по пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ как суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством РФ, нельзя. Финансисты полагают, что в составе расходов на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ должны учитываться суммы только тех налогов и сборов, от уплаты которых "упрощенцы" не освобождены. Такое мнение официально было высказано довольно давно (см. Письмо Минфина России от 16.04.2004 N 04-03-11/61), но в частных ответах финансисты его повторяют до сих пор.

Данная позиция представляется нам спорной.

С одной стороны, гл. 26.2 НК РФ, действительно, освобождает "упрощенцев" от уплаты НДС. Но с другой стороны, Налоговый кодекс РФ не содержит для них запрета выставлять счета-фактуры с выделением НДС. В этом случае выделенная в счете-фактуре и уплаченная в бюджет сумма НДС является налогом, уплаченным в соответствии с законодательством о налогах и сборах (п. 5 ст. 173 НК РФ). Значит, в этом случае должен применяться пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Однако доказывать это, скорее всего, придется в суде.

* * *

Заслуживает внимания еще один момент, связанный с уплатой НДС.

Если организация (предприниматель), применяющая упрощенную систему, арендует государственное или муниципальное имущество, то согласно п. 5 ст. 346.11 и ст. 161 НК РФ она должна выполнять обязанности налогового агента по НДС.

Удержав из доходов арендодателя и уплатив НДС в бюджет, арендатор-"упрощенец" задается вопросом: по какой статье можно включить эту сумму в расход?

Поскольку расходы по аренде имущества включены в перечень расходов по п. 1 ст. 346.16 НК РФ, то с учетом норм п. 1 ст. 252 НК РФ об обоснованности расходов сумма НДС, удержанная налоговым агентом-арендатором из доходов арендодателя и перечисленная в бюджет, включается в расходы на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Обязанности налогового агента по НДС возникают у "упрощенца" и в иных случаях, перечисленных в ст. 161 НК РФ, в частности при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранного поставщика, не зарегистрированного в качестве налогоплательщика на территории РФ.

Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента, включаются "упрощенцами" в расходы на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ при условии, что стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) учитывается в расходах на основании п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Если же стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) в расходах при УСН не учитывается, то и НДС, удержанный из доходов иностранного поставщика и уплаченный в бюджет, в расходах учесть не получится.

ПРОЦЕНТЫ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ, ОПЛАТА УСЛУГ КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Подпункт 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ позволяет "упрощенцам" включать в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, следующие виды затрат:

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

Проценты по кредитам и займам

Рассмотрим порядок признания расходов на уплату процентов за предоставленные в пользование денежные средства (кредиты, займы) (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Эти расходы определяются по правилам ст. 269 НК РФ.

Глава 26.2 НК РФ не предусматривает ограничений по источнику предоставления займов и кредитов. Следовательно, заимодавцем может выступать как кредитная организация, так и любое юридическое и физическое лицо. Основным условием по признанию расходов по уплате процентов является их фактическая оплата заимодавцу.

Примечание. Проценты по долговым обязательствам для целей налогообложения прибыли нормируются.

Статьей 269 НК РФ определен порядок расчета максимальной величины процентов, которая может быть учтена в составе расходов.

Согласно ст. 269 НК РФ расходы по уплате процентов могут приниматься для целей налогообложения в размерах, не превышающих максимальный уровень процентов, который по выбору налогоплательщика определяется одним из двух способов:

- исходя из среднего уровня процентов (отклонение не должно превышать 20% в ту или иную сторону), уплачиваемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях;
- исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза - по займам и кредитам, полученным в рублях, и равной 15% - по кредитам и займам, полученным в иностранной валюте.

Рассмотрим подробно каждый из двух возможных способов нормирования.

Способ 1. Использование ставки ЦБ РФ.

Порядок определения ставки ЦБ РФ содержится непосредственно в ст. 269 НК РФ:

1) по долговым обязательствам с фиксированной ставкой для нормирования применяется ставка ЦБ РФ, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

2) по всем прочим долговым обязательствам применяется ставка ЦБ РФ, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

При УСН проценты за пользование заемными средствами признаются на дату их фактической уплаты (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 08.02.2007 N 03-11-04/2/32). Поэтому при "упрощенке" проценты по долговым обязательствам с нефиксированной

ставкой нормируются с применением той ставки ЦБ, которая действовала на дату фактической уплаты процентов.

Обратите внимание! По мнению Минфина России, если договор займа (кредита) содержит условие об изменении процентной ставки, в этом случае применяется ставка рефинансирования, действовавшая на дату признания расходов в виде процентов. Такой порядок применяется независимо от того, изменялась ли фактически процентная ставка по займу (кредиту) (Письмо Минфина России от 12.11.2007 N 03-03-06/1/798).

То есть, неважно, воспользовался заимодавец своим правом изменить процентную ставку или нет, важно то, что договор займа (кредита) предоставляет ему такую возможность. Заем (кредит) в этом случае считается полученным не под фиксированную ставку.

Пример 1. Организация, применяющая УСН, в январе 2007 г. заключила договор займа со своим учредителем на сумму 500 000 руб. сроком на 2 года. Сумма займа поступила на счет организации 15 января 2007 г. Проценты уплачиваются ежемесячно 15-го числа каждого месяца.

Договором предусмотрена уплата процентов по ставке 20% годовых.

Организация в соответствии с договором займа выплатила в I квартале проценты в сумме 16 164 руб.:

15 февраля - 8493 руб. ($500\,000 \text{ руб.} \times 0,2 : 365 \times 31$) и 15 марта - 7671 руб. ($500\,000 \text{ руб.} \times 0,2 : 365 \times 28$).

Вариант 1. Договор займа не предусматривает изменение процентной ставки, поэтому вплоть до окончания его действия максимальная сумма процентов, которую можно включить в расходы, определяется исходя из ставки ЦБ РФ, действовавшей на 15 января 2007 г. Она составляла 12%.

Рассчитаем сумму процентов, которую можно учесть в расходах при расчете налоговой базы за I квартал 2007 г.

Максимальная сумма процентов, которую можно учесть в целях налогообложения:

$500\,000 \text{ руб.} \times 0,12 \times 1,1 : 365 \times 59 = 10\,668 \text{ руб.}$

Фактически уплаченная сумма процентов больше предельной, поэтому в расходы организация включает сумму в размере 10 668 руб.

Вариант 2. Договором предусмотрено, что в случае увеличения ставки ЦБ РФ более чем на 3% по сравнению со ставкой, действующей на дату заключения договора, заимодавец оставляет за собой право увеличить процентную ставку договора.

В данном случае проценты по договору займа должны нормироваться исходя из текущей ставки ЦБ РФ.

При расчете максимальной суммы процентов за I квартал 2007 г. нужно применять текущую ставку ЦБ РФ. С 29 января 2007 г. ставка ЦБ РФ снижена до 10,5%. Именно эта ставка действовала на дату уплаты процентов в I квартале 2007 г.

Рассчитаем сумму процентов, которую можно учесть в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль за I квартал 2007 г.

Максимальная сумма процентов, которую можно учесть в целях налогообложения:

$500\,000 \text{ руб.} \times 0,105 \times 1,1 : 365 \times 59 = 9335 \text{ руб.}$

Фактически уплаченная сумма процентов больше предельной, поэтому в расходы организация включает сумму в размере 9335 руб.

Способ 2. Использование долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях.

Для того чтобы определять предельную величину расходов по уплате процентов по полученным кредитам (займам) с применением среднего процента, необходимо использовать критерии их сопоставимости, которые перечислены в п. 1 ст. 269 НК РФ.

Займы и кредиты будут считаться полученными на сопоставимых условиях, если они одновременно соответствуют следующим критериям, а именно получены:

- в одинаковой валюте;
- на те же сроки;
- под аналогичные обеспечения;
- в сопоставимых объемах.

Порядок определения сопоставимости по указанным критериям (за исключением критерия по валюте) налогоплательщик определяет самостоятельно в учетной политике исходя из принципа существенности и обычаев делового оборота (см. Письмо Минфина России от 17.08.2007 N 03-03-06/2/154).

Как следует из п. 1 ст. 269 НК РФ, расчет величины среднего процента по кредитам (займам) производится, когда в одном квартале получено несколько кредитов (займов), которые признаны полученными на сопоставимых условиях.

Пример 2. Организация в I квартале 2008 г. взяла три кредита, которые в соответствии с ее учетной политикой считаются выданными на сопоставимых условиях:

Реквизиты кредитного договора	Сумма займа, руб.	Процентная ставка, %
N 1 от 11.01.2008	500 000	20
N 2 от 21.01.2008	490 000	18
N 3 от 12.02.2008	480 000	23

Рассчитываем средний уровень процентов:

$(500\,000 \text{ руб.} \times 0,20 + 490\,000 \text{ руб.} \times 0,18 + 480\,000 \text{ руб.} \times 0,23) : (500\,000 \text{ руб.} + 490\,000 \text{ руб.} + 480\,000 \text{ руб.}) = 298\,600 \text{ руб.} : 1\,470\,000 \text{ руб.} = 0,2031$.

Средний уровень процентов составляет 20,31%.

Для того чтобы получить максимальный уровень процентов, который можно учесть в целях налогообложения, средний процент необходимо увеличить на 20%.

Таким образом, максимальная процентная ставка составит 24,37%.

Соответственно, по всем трем кредитным договорам фактически начисленные и уплаченные проценты будут в полном объеме учитываться в составе расходов.

Если в квартале получен только один кредит или, например, два, но они не соответствуют критериям сопоставимости между собой, то для определения предельной величины расходов нужно применять ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную в 1,1 раза.

Следовательно, если налогоплательщик утвердил в учетной политике применение среднего уровня процентов для расчета предельной величины расходов на уплату процентов, то в определенных случаях (когда нет заемных обязательств, полученных на сопоставимых условиях) одновременно с этим способом он применяет и способ определения предельной величины расходов исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Оплата услуг кредитных организаций

Затраты, связанные с оплатой услуг кредитных организаций, включаются в состав расходов при упрощенной системе налогообложения без каких-либо ограничений.

Минфин России в этом вопросе исходит из перечня банковских операций, который установлен ст. 5 Федерального закона от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности".

Так, например, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц относится к банковским операциям, следовательно, расходы организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, на покупку чековой книжки и на уплату комиссионных сборов за ведение счета в банке учитываются при определении налоговой базы (см. Письмо Минфина России от 25.05.2007 N 03-11-04/2/139).

По этой же статье учитываются и расходы по оплате за пользование системой "Банк - Клиент" (Письмо Минфина России от 25.09.2007 N 03-11-04/2/235).

Датой признания расходов по оплате услуг кредитных организаций является дата оплаты. При этом для признания таких расходов необходимо наличие подтверждающих документов (договора с банком, актов об оказании услуг и платежных документов).

РАСХОДЫ НА ПОЖАРНУЮ БЕЗОПАСНОСТЬ, НА ОХРАНУ ИМУЩЕСТВА, ОХРАННО-ПОЖАРНУЮ СИГНАЛИЗАЦИЮ

Подпункт 10 п. 1 ст. 346.16 НК РФ позволяет налогоплательщикам, применяющим УСН, учитывать в целях налогообложения следующие виды затрат:

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

В соответствии с формулировкой пп. 10 п. 1 ст. 346.16 НК РФ при определении расходов на пожарную безопасность следует руководствоваться Федеральным законом от 21.12.1994 N 69-ФЗ "О пожарной безопасности".

Именно во исполнение требований этого Закона организация должна нести соответствующие расходы. Открытый перечень работ и услуг в области пожарной безопасности содержится в ст. 24 Закона "О пожарной безопасности".

Все затраты, понесенные в связи с исполнением требований этого Закона, будут считаться обоснованными и должны включаться в расходы в размере фактических затрат.

В отношении услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходов на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности таких жестких требований нет. Поэтому затраты по оплате таких услуг включаются в расходы в размере фактических затрат, но с соблюдением общих правил их признания.

В частности, по данной статье налогоплательщик-"упрощенец" может учесть затраты по оплате услуг вневедомственной охраны (см. Письма Минфина России от 21.07.2005 N 03-11-04/2/30, УФНС по г. Москве от 25.10.2005 N 18-12/3/78194).

В расходах можно учесть и затраты на охрану имущества по договору с частным охранным предприятием (Письма УМНС по г. Москве от 10.10.2003 N 21-07/56743 и от 24.03.2004 N 21-08/19828). Такие затраты включаются в расходы при условии, что частное охранное предприятие зарегистрировано в соответствии с Законом РФ от 11.03.1992 N 2487-1 "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации" и имеет соответствующую лицензию.

Датой признания расходов является дата оплаты фактически оказанных охранных услуг.

РАСХОДЫ НА СОДЕРЖАНИЕ СЛУЖЕБНОГО ТРАНСПОРТА

Налогоплательщики-"упрощенцы" имеют право уменьшать полученные доходы на сумму расходов на содержание служебного транспорта, а также на расходы по выплате компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (пп. 12 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Компенсации за использование личных автомобилей

Трудовой кодекс РФ возлагает на работодателя обязанность компенсировать работнику расходы, связанные с использованием его имущества. Согласно ст. 188 ТК РФ обязанность по выплате компенсации возникает у работодателя, если имущество работника используется самим работником в интересах работодателя и с согласия или ведома работодателя.

Статьей 188 ТК РФ установлено, что размер компенсации, равно как и сумма возмещаемых расходов, определяется сторонами трудового договора самостоятельно и фиксируются в письменном соглашении.

Никаких ограничений по размеру выплат трудовое законодательство не содержит. Поэтому теоретически работодатель может выплачивать работникам компенсации в любых размерах, установленных соглашением. Однако при установлении размера компенсации нужно помнить об ограничениях, содержащихся в налоговом законодательстве.

Примечание. Компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок признаются в расходах только в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92. В п. 1 этого Постановления специально указано, что оно применяется и при упрощенной системе налогообложения.

Размер нормативов на сегодняшний день таков:

Транспортное средство	Предельные нормы компенсации в составе расходов в месяц, руб.
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя:	
- до 2000 куб. см включительно	1200
- свыше 2000 куб. см	1500
Мотоциклы	600

Итак, в соответствии со ст. 188 ТК РФ вы можете выплачивать работнику компенсацию в любом размере (без каких-либо ограничений). Однако в целях налогообложения в расходах можно учесть только сумму, не превышающую приведенные выше нормы.

При установлении размера компенсации имейте в виду, что, по мнению налоговых органов, в нормативах, установленных Постановлением N 92, уже учтены все мыслимые затраты по эксплуатации личного легкового автомобиля: это и сумма износа, и затраты на горюче-смазочные материалы, и техническое обслуживание, и текущий ремонт. Поэтому выплата каких-то дополнительных компенсаций (например, в возмещение стоимости ГСМ) является в целях налогообложения сверхнормативной выплатой, не уменьшающей налоговую базу по единому налогу (Письма Минфина России от 16.05.2005 N 03-03-01-02/140 и МНС России от 02.06.2004 N 04-2-06/419@).

Расходы организации в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов признаются в целях налогообложения на дату ее выплаты работнику. Пока компенсация реально не выплачена, учесть ее в расходах нельзя.

И, конечно же, всегда нужно помнить о ст. 252 НК РФ, которая говорит о том, что в расходах можно учесть только те расходы, которые документально подтверждены и экономически обоснованны.

Требования налоговых органов к документальному подтверждению и экономическому обоснованию расходов в виде компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях наиболее полно отражены в Письме Минфина России от 16.05.2005 N 03-03-01-02/140. Они таковы:

- основанием для произведения компенсационных выплат является приказ руководителя предприятия, в котором указаны размеры компенсации (в зависимости от интенсивности использования) <*>, а также документы, подтверждающие наличие у работника личного автомобиля, в частности копия технического паспорта личного автомобиля (если работник управляет по доверенности - соответствующие документы);

- выплата компенсаций производится работнику в случаях, когда его личный автомобиль используется в процессе производственной (служебной) деятельности, связанной с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями;

- компенсации выплачиваются один раз в месяц и не зависят от количества календарных дней в месяце;

- за время отсутствия работника на рабочем месте (отпуск, командировка, больничный лист и т.п.), когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается.

<*> От себя добавим, что ст. 188 ТК РФ обязывает работодателя заключить с работником письменное соглашение, в котором фиксируется размер выплачиваемой компенсации.

Отметим, что суммы компенсаций, выплачиваемые работникам в размерах, не превышающих установленные нормативы, ни НДФЛ, ни взносами в ПФР не облагаются.

Расходы на содержание служебного транспорта

Расходы на содержание служебного транспорта признаются в целях налогообложения в размере фактических затрат (при условии, что они соответствуют критериям п. 1 ст. 252 НК РФ).

К этим расходам относятся затраты на покупку бензина, ремонт автомобилей, техосмотр, оплату услуг автостоянки, зарплату водителей. Причем перечень расходов ничем не ограничен.

Обратите внимание! В ст. 346.16 НК РФ не говорится о том, что в расходах можно учитывать затраты только по собственному транспорту. Если налогоплательщик арендует служебный транспорт (по договору аренды или лизинга), то расходы по его содержанию тоже будут учитываться в целях налогообложения.

В Письме Минфина России от 26.01.2007 N 03-11-04/2/19 указано, что, если договором аренды предусмотрено, что все расходы по содержанию автомобиля несет арендатор, организация вправе расходы на ГСМ и иные расходы на содержание арендуемого автомобиля отнести на затраты, принимаемые в целях налогообложения.

* * *

Для учета в расходах затрат на ГСМ вам потребуются документы, подтверждающие размер понесенных затрат.

В зависимости от формы расчетов такими документами могут быть:

- при наличных платежах - кассовый чек. При этом в чеке кроме информации о дате и сумме покупки должны быть сведения о марке и количестве отпущенных ГСМ. Если в чеке ККТ таких данных нет, то к нему должен быть приложен товарный чек, содержащий соответствующую информацию;

- при безналичных расчетах водителям выдаются талоны или топливные карты, по которым они и заправляют автомобили. При этом документами, подтверждающими сумму фактических затрат на ГСМ, будут являться кассовые чеки, подтверждающие отпуск топлива по талонам (картам), и акты (накладные) от поставщика с данными о фактически отпущенном количестве топлива.

Однако одних чеков для учета затрат на ГСМ в расходах не достаточно. Ведь чек не может подтвердить факт использования приобретенного бензина в деятельности налогоплательщика. А согласно ст. 252 НК РФ расходы учитываются в целях налогообложения при условии, что они связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода.

Первичным документом, подтверждающим использование приобретенного бензина, является путевой лист, в котором содержится вся необходимая информация о работе автотранспорта, включая информацию о расходе ГСМ.

В настоящее время существует унифицированная форма путевого листа - форма N 3 "Путевой лист легкового автомобиля", утвержденная Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 N 78. Но она обязательна к применению только для специализированных автотранспортных организаций (Письмо Минфина России от 20.09.2005 N 03-03-04/1/214). Все остальные налогоплательщики могут самостоятельно решать, какую форму путевого листа применять - унифицированную или свою собственную (разработанную самостоятельно).

При разработке собственной формы путевого листа имейте в виду, что она в обязательном порядке должна содержать информацию о месте следования автомобиля (Письмо УФНС по г. Москве от 14.11.2006 N 20-12/100253). Эта информация позволит подтвердить факт использования автомобиля в деятельности налогоплательщика и, соответственно, будет служить доказательством экономической обоснованности расходов на ГСМ и их связи с деятельностью, направленной на получение дохода (ст. 252 НК РФ).

При отсутствии в путевом листе данных о пути следования автотранспорта налоговый орган не примет затраты на ГСМ. И учесть такие затраты не получится даже через суд (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23.04.2007 N A28-7048/2006-250/21).

Кроме того, в путевом листе должна быть информация о пробеге автомобиля. Иначе вы не сможете рассчитать расход ГСМ.

Помимо формы путевого листа, налогоплательщик самостоятельно определяет периодичность составления путевых листов. При этом нужно исходить из того, что первичные документы должны составляться таким образом и с такой регулярностью, чтобы на их основании возможно было судить об обоснованности произведенного расхода.

В Письме Минфина России от 16.03.2006 N 03-03-04/2/77 указано, что, если еженедельное (ежемесячное, ежеквартальное) составление путевого листа позволяет организовать учет отработанного времени, расхода горюче-смазочных материалов, путевой лист, составленный с такой периодичностью, может подтверждать расходы налогоплательщика на приобретение ГСМ.

Таким образом, учитывая требования налоговиков о том, чтобы в путевом листе нашли свое отражение все маршруты следования данной конкретной машины, вопрос о периодичности составления путевых листов должен решаться в зависимости от интенсивности использования автотранспорта. Если автомобиль ежедневно совершает несколько поездок, то путевой лист придется составлять ежедневно. Если же интенсивность использования автомобиля не велика, например несколько раз в неделю, то путевой лист может составляться и раз в неделю. При этом в нем нужно будет указать все поездки, совершенные за эту неделю с расшифровкой по датам.

РАСХОДЫ НА КОМАНДИРОВКИ

В соответствии с пп. 13 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в состав расходов при УСН включаются затраты на командировки как по территории РФ, так и за ее пределами. Причем, в отличие от формулировок других статей расходов, перечень расходов на командировки открыт. Из этого следует, что в состав командировочных расходов могут включаться не только затраты, прямо перечисленные в пп. 13 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, но и другие затраты, связанные с командировками.

В том числе в расходах можно учесть, например, оплату проезда работника на такси в аэропорт при направлении в служебную командировку как внутри страны, так и за ее пределы (Письма Минфина России от 13.04.2007 N 03-03-06/4/48 и от 22.05.2007 N 03-03-06/2/82).

При направлении работников в командировки нужно руководствоваться также Трудовым кодексом РФ.

Статьей 166 ТК РФ определено, что служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Порядок возмещения расходов работника при направлении его в служебную командировку установлен ст. 168 ТК РФ.

Все коммерческие организации устанавливают порядок и размеры возмещения расходов по служебным командировкам (в том числе и нормы суточных) коллективным договором или локальным нормативным актом. Размер возмещения расходов на законодательном уровне не ограничивается.

Но это не означает, что при исчислении единого налога можно принять все расходы без исключения. Ограничение все же существует. Установлено оно для суточных, которые в целях налогообложения не могут превышать норм, утвержденных Правительством РФ (об этом прямо сказано в пп. 13 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Нормативы суточных определены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных и полевого довольствия, в

пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией". Из п. 1 этого Постановления прямо следует, что установленные им нормы суточных при командировках на территории РФ и за рубеж применяются при упрощенной системе налогообложения с 1 января 2003 г.

Примечание. Если руководителем организации в соответствии со ст. 168 Трудового кодекса РФ принимается решение о выплате суточных в размере, превышающем установленные нормы, то суммы превышения в состав расходов включаться не будут.

* * *

Согласно ст. 252 НК РФ все расходы, признаваемые в целях налогообложения, должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы.

Основным документом, необходимым для подтверждения обоснованности расходов на командировки, является командировочное удостоверение.

Примечание. При отсутствии командировочного удостоверения с отметками о выбытии и прибытии в место назначения, оформленного в соответствии с установленными требованиями, налоговые органы, скорее всего, откажут организации в праве учесть соответствующие командировочные расходы в целях налогообложения (Письмо Минфина России от 23.05.2007 N 03-03-06/2/89).

Отметим, что арбитражная практика свидетельствует о том, что судьи, как правило, не поддерживают такой подход. Если у организации есть документы, подтверждающие размер понесенных расходов и производственный характер командировки, то суды не видят никаких препятствий для учета командировочных расходов в целях налогообложения вне зависимости от наличия или отсутствия командировочного удостоверения (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 07.05.2007 N Ф04-2644/2007(33834-A45-14), Уральского округа от 04.05.2007 N Ф09-3119/07-C2).

Но возможен и противоположный исход дела (см. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23.04.2007 N A28-7048/2006-250/21).

Поэтому, если вы хотите гарантированно избежать спора, оформляйте командировочные удостоверения для всех работников, которые отправляются в командировки на территории РФ.

Если работник направляется в зарубежную командировку, то в этом случае оформляется приказ, в котором указывается цель командировки и ее длительность. После возвращения работника из командировки для документального подтверждения расходов на командировку достаточно снять копию с тех страниц загранпаспорта, на которых находятся отметки о датах пересечения границ соответствующих государств.

При отсутствии в загранпаспорте отметок о датах пересечения границ каждого иностранного государства документами, служащими основанием для выплаты суточных, могут являться иные документы, подтверждающие время нахождения работника в том или ином государстве (приказ руководителя организации о командировании работника, билеты, посадочные талоны, счета за проживание в гостинице) (Письмо Минфина России от 08.09.2006 N 03-03-04/1/660).

Примечание. Все расходы командированного работника должны подтверждаться оправдательными документами.

Если работник не может представить оправдательные документы (например, он потерял билет), то работодатель может возместить ему понесенные расходы на основании его заявления, но эти расходы для целей налогообложения учитываться не будут.

Исключением из этого правила являются только суточные. Они выплачиваются за каждый день нахождения в командировке, и их общая сумма фиксируется только в авансовом отчете. Никакие отчетные документы по израсходованным суточным к авансовому отчету прилагать не требуется.

Имейте в виду, что существуют определенные правила выплаты суточных. Они установлены Инструкцией Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 N 62 "О служебных командировках в пределах СССР" (применяется в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ) (далее - Инструкция N 62).

Суточные выплачиваются командированному работнику за все время командировки, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути (п. 14 Инструкции N 62).

При определении общей величины суточных днем отъезда (первым днем командировки) считается день отправления соответствующего транспортного средства (самолета, поезда и т.п.) из места постоянной работы командированного, а днем приезда - день прибытия транспортного средства в место постоянной работы.

Если, например, поезд отправляется до 24 часов включительно, днем отъезда считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее - последующие сутки.

Если станция (аэропорт, пристань) находится за чертой населенного пункта, то учитывается и время, необходимое для проезда до станции (аэропорта, пристани) (п. 7 Инструкции N 62).

Обратите внимание! Если работник направлен в командировку в местность, откуда он каждый день может возвращаться к своему постоянному месту жительства, суточные ему не выплачиваются (п. 15 Инструкции N 62). Правомочность этого положения подтвердил Верховный Суд РФ в Решении от 04.03.2005 N ГКПИ05-147.

Все остальные командировочные расходы, кроме суточных, должны подтверждаться первичными документами.

В последнее время все большее распространение получают так называемые электронные авиабилеты (билеты, оформленные в бездокументарной форме). Покупка такого билета не препятствует возможности учесть его стоимость в расходах. Оправдательными документами в этом случае могут являться распечатка электронного документа на бумажном носителе и посадочный талон (Письма Минфина России от 17.07.2007 N 03-03-06/4/99 и от 08.09.2006 N 03-03-04/1/660).

Расходы на проживание в гостинице в период командировки принимаются в целях налогообложения в сумме фактических затрат на основании квитанций или счетов за проживание в гостинице и чеков ККТ (при оплате гостиницы за наличный расчет).

Если работник привез в качестве подтверждающего расходы документа бланк строгой отчетности (до 1 июня 2008 г. таковым является счет по форме N 3-Г), то кассовый чек для подтверждения расходов не требуется (Письмо Минфина России от 23.11.2006 N 03-01-15/11-316).

* * *

Отметим одно нововведение, которое вступило в силу с 1 января 2008 г. Правда, оно прямо к расходам, учитываемым при УСН, не относится, но затрагивает порядок налогообложения доходов работников.

Дело в том, что Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ было внесено изменение в п. 3 ст. 217 НК РФ, который освобождает от налогообложения суммы, выплачиваемые работникам в возмещение командировочных расходов.

Согласно внесенным изменениям с 1 января 2008 г. при направлении работников в командировку не облагается НДФЛ сумма суточных в размере, не превышающем 700 руб. за каждый день командировки на территории РФ и 2500 руб. за каждый день заграничной командировки. Если суточные выплачиваются работникам в размерах, превышающих нормы, установленные в п. 3 ст. 217 НК РФ, то суммы превышения облагаются НДФЛ в общеустановленном порядке.

* * *

Расходы при УСН признаются кассовым методом, т.е. в том периоде, когда они были оплачены.

Деньги на командировку выдаются работнику под отчет. Поэтому возникает вопрос: когда признавать командировочные расходы - на дату утверждения авансового отчета или на дату выдачи денег по расходному кассовому ордеру?

При ответе на этот вопрос надо учитывать, что расходы признаются, когда затраты фактически понесены и оплачены (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

В тот момент, когда деньги выданы из кассы в подотчет, расходы еще не произведены и за работником числится задолженность. Кроме того, у налогоплательщика на этот момент нет документов, подтверждающих произведенные расходы.

И только после того, как работник представит авансовый отчет с приложением всех оправдательных документов и руководитель его утвердит, затраты можно признавать в расходах.

После возвращения из командировки и представления авансового отчета у работника может выявиться перерасход по сравнению с суммой выданного аванса.

В таком случае затраты на командировку в части перерасхода будут признаваться расходами только после возмещения работнику этой суммы. Это следует из п. 2 ст. 346.17 НК РФ, которым предусмотрено, что расходы должны быть фактически оплачены.

Пример. 28 марта 2007 г. работнику выдан аванс в сумме 26 000 руб.

29 марта 2007 г. работник убыл в командировку сроком на 12 дней.

Выданная сумма аванса на командировку расходом при УСН не признается. Поэтому в Книге учета доходов и расходов в марте 2008 г. эта сумма не отражается.

Предположим, что работник вернулся из командировки вечером 9 апреля 2007 г.

11 апреля 2007 г. работник представил отчет о выполнении задания и авансовый отчет, в котором с приложением оправдательных документов были указаны следующие расходы:

- стоимость проезда на основании билетов - 15 000 руб.;
- расходы на проживание на основании счета гостиницы - 16 500 руб.;
- суточные - 6000 руб. (500 руб. x 12 дней).

Общая сумма командировочных расходов составила 37 500 руб.

Суточные в размере 500 руб. за каждый день командировки выплачиваются всем командированным работникам на основании приказа по организации.

Руководитель утвердил авансовый отчет 18 апреля 2007 г.

В данном случае работник израсходовал на командировку большую сумму, чем получил из кассы организации. Перерасход составил 11 500 руб.

Следует учесть и то, что в расходы при УСН организация может включить суточные в размере, не превышающем 100 руб. за каждый день командировки. Таким образом, общая сумма командировочных расходов на основании авансового отчета, которую организация имеет право включить в расходы, составит 32 700 руб. (37 500 руб. - (400 руб. x 12 дней)).

Однако работнику необходимо возместить перерасход в полной сумме - 11 500 руб. (37 500 руб. - 26 000 руб.)

Поскольку авансовый отчет утвержден 18 апреля 2007 г., в апреле 2007 г. организация может включить в состав расходов сумму командировочных расходов в пределах суммы выданного аванса. Соответственно, в Книге учета доходов и расходов в апреле будет отражена сумма командировочных расходов в размере 26 000 руб.

Предположим, что перерасход по авансовому отчету был выдан работнику из кассы 5 мая 2007 г. в сумме 11 500 руб. Тогда организация в мае 2007 г. отражает в Книге учета доходов и расходов остальную часть командировочных расходов в сумме 6700 руб. (32 700 руб. - 26 000 руб.).

ПЛАТА ЗА НОТАРИАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДОКУМЕНТОВ

"Упрощенцам" разрешено включать в расходы затраты на нотариальное оформление документов. К таким расходам относится плата как государственному, так и частному нотариусу, но в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке (пп. 14 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

В настоящее время порядок и размер оплаты за нотариальное оформление документов регулируются гл. 25.3 "Государственная пошлина" НК РФ.

Размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий установлены ст. 333.24 НК РФ, а особенности ее уплаты - ст. 333.25 НК РФ.

Таким образом, при нотариальном оформлении документов в расходы можно включить плату только в пределах тарифов, установленных гл. 25.3 НК РФ.

Если же за совершаемое нотариальное действие тариф не установлен, то он определяется соглашением между налогоплательщиком и нотариусом.

Отметим, что в расходы можно включить плату за нотариальное оформление документов только в том случае, если речь идет о документах, необходимых для осуществления деятельности налогоплательщика, направленной на получение дохода. Такой же подход изложен в Письме УФНС по г. Москве от 26.03.2007 N 18-11/3/27089@.

РАСХОДЫ НА БУХГАЛТЕРСКИЕ, АУДИТОРСКИЕ И ЮРИДИЧЕСКИЕ УСЛУГИ

Подпункт 15 п. 1 ст. 346.16 НК РФ позволяет "упрощенцам" включать в расходы затраты на оплату бухгалтерских, аудиторских и юридических услуг.

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождены от ведения бухгалтерского учета в полном объеме. Согласно п. 3 ст. 4 Закона "О бухгалтерском учете" они должны вести только бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов.

Однако никто не запрещает организациям, применяющим "упрощенку", вести бухгалтерский учет в полном объеме.

В соответствии с пп. "в" п. 2 ст. 6 Закона "О бухгалтерском учете" организации могут передать ведение бухгалтерского учета на договорных началах специализированной организации или бухгалтеру-специалисту. При этом ни Закон "О бухгалтерском учете", ни законодательство о лицензировании отдельных видов деятельности не предусматривают обязанности организации

(предпринимателя), оказывающей бухгалтерские услуги, иметь лицензию на осуществление указанного вида деятельности.

Соответственно, налогоплательщики-"упрощенцы" вправе при исчислении единого налога учесть в составе расходов затраты на бухгалтерские услуги независимо от наличия лицензии у лица, предоставляющего такие услуги. Это подтвердил Минфин России в Письме от 01.08.2007 N 03-11-04/2/193.

Организации, применяющие УСН, имеют право включать в расходы и затраты на аудиторские услуги. Ведь применение УСН не означает, что акционеры или участники организации не могут принять решение о проведении ежегодной аудиторской проверки. Если такое решение ими принято, то такие расходы будут обоснованными.

Что касается расходов на юридические услуги, то здесь вообще никаких ограничений по включению в расходы не существует. Главное - подтвердить, что эти юридические услуги связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода.

Обратите внимание! Налогоплательщики-"упрощенцы" обязаны вести Книгу учета доходов и расходов, сдавать отчетность в налоговые органы, внебюджетные фонды. Все эти обязанности по договору может выполнять сторонняя организация (или предприниматель). Однако расходы на услуги сторонней организации по ведению Книги учета доходов и расходов с подготовкой и сдачей отчетности в налоговую инспекцию учесть в составе расходов, уменьшающих доходы, при УСН нельзя.

Такого подхода придерживаются налоговые органы, мотивируя его тем, что на основании пп. 15 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в расходы при УСН можно включить затраты на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги. При этом в разрешенном перечне нет расходов на ведение налогового учета, соответственно, оплата таких услуг не может включаться в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения (см. Письмо УФНС по г. Москве от 11.04.2006 N 18-12/29565@).

РАСХОДЫ НА ПУБЛИКАЦИЮ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ДРУГОЙ ИНФОРМАЦИИ

Налогоплательщикам-"упрощенцам" разрешено включать в состав расходов затраты на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на них возложена обязанность осуществлять такую публикацию (раскрытие) (пп. 16 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Статьей 16 Закона "О бухгалтерском учете" обязанность публиковать бухгалтерскую отчетность возложена на открытые акционерные общества, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды.

Отметим, что согласно п. 3 ст. 346.12 НК РФ практически все перечисленные выше организации применять упрощенную систему налогообложения не могут.

У подавляющего большинства организаций, применяющих УСН, нет обязанности публиковать свою бухгалтерскую отчетность и, следовательно, нет права учитывать расходы на такую публикацию в целях налогообложения.

Законодательством установлены случаи, когда необходимо раскрывать иную информацию.

Так, Гражданский кодекс РФ (п. 2 ст. 106) устанавливает обязанность хозяйственного общества, которое приобрело более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, публиковать сведения об этом в порядке, предусмотренном законами о хозяйственных обществах.

Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (п. 4 ст. 20) обязывает общество в течение 30 дней с даты принятия решения об уменьшении своего уставного капитала опубликовать в органе печати, в котором публикуются данные о государственной регистрации юридических лиц, сообщение о принятом решении.

Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (ст. 92) предусматривает обязательное раскрытие информации обществом, включая закрытое общество, если оно размещает на организованном рынке ценных бумаг свои облигации или иные ценные бумаги.

Примечание. Еще раз обратим внимание: расходы на публикацию, поименованные в пп. 16 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, учитываются в целях налогообложения только в тех случаях, когда такая публикация является обязательной в соответствии с законодательством.

РАСХОДЫ НА ПОЧТОВЫЕ, ТЕЛЕФОННЫЕ, ТЕЛЕГРАФНЫЕ УСЛУГИ; РАСХОДЫ НА УСЛУГИ СВЯЗИ

Подпункт 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ разрешает включать в расходы затраты на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, а также на оплату услуг связи.

Перечень аналогичных расходов, которые признаются в целях налогообложения прибыли, приведен в пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ. Он гораздо шире. В нем дополнительно перечислены затраты на оплату услуг вычислительных центров, расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы).

В п. 2 ст. 346.16 НК РФ указано, что расходы, перечисленные в пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль ст. 264 НК РФ.

Поэтому возникает закономерный вопрос: можно ли включить в расходы при УСН затраты, перечисленные в пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ, например, на подключение и пользование Интернетом, электронной почтой, оплату городской телефонной сети за получение телефонных номеров?

Рассмотрим сначала правомерность включения в расходы оплаты за телефонные номера.

Правовые основы деятельности в области связи на территории РФ регулируются Федеральным законом от 07.07.2003 N 126-ФЗ "О связи".

Чтобы определить, относятся ли затраты организации на оплату получения телефонных номеров к расходам на телефонные услуги, обратимся к ст. 2 Закона "О связи". В ней даны следующие определения:

- услуга связи - деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений;

- абонент - пользователь услуг связи, с которым заключен договор об оказании таких услуг при выделении для этих целей абонентского номера или уникального кода идентификации.

Из этих определений, по нашему мнению, следует, что выделение абоненту телефонного номера - это элемент оказания услуг телефонной связи. Ведь оказать услугу связи и получить ее без выделения номера и подключения к телефонной сети невозможно.

Поэтому оплата за получение (выделение) телефонных номеров должна признаваться расходами на услуги телефонной связи, поскольку фактически это означает, что организация становится пользователем услуг связи, которому выделены абонентские номера и с которым заключается договор на оказание услуг связи.

Следовательно, если расходы по оплате телефонных номеров связаны с деятельностью налогоплательщика, направленной на получение дохода, то эту оплату можно учесть в расходах на основании пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

В пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, в отличие от ст. 264 НК РФ, не упомянуты и расходы на услуги информационных систем (Интернет и иные аналогичные системы).

Однако в последнее время ни налоговые органы, ни Минфин России не возражают против включения в расходы услуг по пользованию Интернетом.

В Письме Минфина России от 27.03.2006 N 03-11-04/2/70 указано, что обоснованные и документально подтвержденные расходы организации на оплату услуг информационных систем, в том числе Интернета, и на обслуживание адреса электронной почты уменьшают полученные доходы в целях применения упрощенной системы налогообложения.

Видимо, такой лояльный подход связан еще и с тем, что в ст. 80 НК РФ внесено положение об обязательной сдаче налоговой отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. А как же ее сдать в электронном виде, не подключившись к Интернету? Правда, сейчас обязанность сдавать отчет в электронном виде есть только у организаций со среднесписочной численностью более 100 человек. Но этот лимит могут и сократить.

Поэтому, видимо, Минфин России в Письме от 02.04.2007 N 03-11-04/2/79 разъяснил, что расходы в виде абонентской платы за сдачу бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде через Интернет учитываются в целях налогообложения на основании пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (см. также Письмо Минфина России от 09.10.2007 N 03-11-04/2/250).

* * *

Налогоплательщик, применяющий УСН, может сдавать в аренду помещения другим организациям и предпринимателям. В таком случае возможна ситуация, когда договор на оказание услуг с телефонной компанией заключает арендодатель, он же сам и оплачивает эти услуги за себя и арендаторов, а затем арендаторы возмещают ему стоимость услуг.

В такой ситуации Минфин России считает, что арендодатель может учитывать в расходах затраты на оплату услуг телефонной компании при условии, что эти расходы ему будут возмещены арендаторами (см. Письмо от 19.06.2007 N 03-11-04/2/166).

* * *

Налогоплательщики-"упрощенцы" могут учитывать в расходах и затраты на оплату услуг операторов мобильной связи. Правда, при условии, что эти услуги документально подтверждены и связаны с деятельностью, направленной на получение дохода. Такое мнение содержится в Письме Минфина России от 20.11.2006 N 03-11-05/251. Так же подходят к решению этого вопроса и суды (Постановление ФАС Поволжского округа от 29.05.2007 N A72-694/07-16/15).

Налоговым законодательством не определен конкретный перечень документов, подтверждающих производственный характер расходов, связанных с оплатой телефонных переговоров.

По мнению Минфина России, подтверждающими документами для признания в целях налогообложения расходов на оплату услуг сотовой связи являются (см. Письмо от 27.07.2006 N 03-03-04/3/15 <*>):

- утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, имеющих право на использование сотовой связи (с указанием причин необходимости);
- договор с оператором связи на оказание услуг связи (т.е. договор должен быть заключен между организацией и оператором связи);
- детализированные счета оператора связи.

<*> Это разъяснение адресовано организациям - плательщикам налога на прибыль. Однако, поскольку порядок признания расходов на услуги связи при УСН аналогичен порядку, применяемому при исчислении налога на прибыль, позиция Минфина России, изложенная в данном Письме, в полной мере относится и к "упрощенцам".

При этом критерием экономической обоснованности затрат на приобретение услуг сотовой связи для целей налогообложения является необходимость для работника использовать сотовый телефон в служебных целях, что должно быть отражено в должностной инструкции работника.

Если таких инструкций в организации нет (а такой документ не является обязательным для всех организаций), то необходимость использования сотовой связи может быть оговорена непосредственно в трудовом договоре с конкретным работником.

Для чего нужна детализация счетов?

Чтобы можно было проверить, для каких целей фактически использовался тот или иной телефонный номер, какие разговоры (личные или служебные) по нему велись. Во избежание споров с представителями налоговых органов налогоплательщику необходимо отслеживать (по предоставленным оператором связи счетам) разговоры, не обусловленные производственной необходимостью.

Как это сделать на практике?

Все должно определяться спецификой деятельности налогоплательщика. Если число разговоров невелико, то имеет смысл проводить сплошную проверку всех разговоров. Если же сотовая связь используется очень интенсивно, то нужно разработать порядок (регламент) проведения выборочных проверок.

При оплате междугородних разговоров будьте готовы к тому, что налоговый орган потребует от вас обоснование необходимости осуществления звонков в тот или иной город (регион).

Наличие контрагентов в этом городе, конечно же, будет служить подтверждением производственной направленности разговоров. Однако, даже если в каком-то городе никаких партнеров у вас нет, это не значит, что вы не сможете учесть в расходах стоимость звонков в эти города (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 27.09.2007 N A12-1208/07-С60). Ведь вполне возможна ситуация, когда вы занимаетесь поиском новых партнеров или, задумываясь о расширении бизнеса, рассматриваете возможность открытия филиала и представительства в другом городе. Причин звонить в другие города может быть масса. Главное - представить необходимые объяснения и документы в ходе проведения проверки.

РАСХОДЫ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ПРАВА ПОЛЬЗОВАНИЯ ПРОГРАММАМИ ДЛЯ ЭВМ И БАЗ ДАННЫХ

Подпункт 19 п. 1 ст. 346.16 НК РФ разрешает организациям и предпринимателям, применяющим УСН, учитывать расходы на приобретение неисключительных прав на использование программ для ЭВМ и баз данных по лицензионным соглашениям.

По этой же статье учитываются расходы и периодические платежи за обновление программ и баз данных, уплачиваемые в порядке и в сроки, установленные договором.

Никаких препятствий по включению таких расходов со стороны налоговых органов нет.

Не установлены и ограничения по виду приобретаемых программ, их характеру и (или) содержанию, а также по затратам на ежемесячное (или с иной периодичностью) обновление программ.

Главным условием включения таких затрат в расходы является их соответствие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Такие расходы учитываются при УСН после фактического выполнения и оплаты работ.

В качестве оправдательных документов называются документы, подтверждающие оплату расходов, а также договор о передаче прав пользования программой для ЭВМ (базой данных), накладная поставщика и акт об оказании услуг по обновлению (см. Письма Минфина России от 12.04.2007 N 03-11-04/2/100, от 13.11.2006 N 03-11-04/2/234).

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. вступила в силу часть четвертая ГК РФ, которая устанавливает требования, которым должны соответствовать лицензионные договоры.

Согласно п. 1 ст. 1235 ГК РФ по лицензионному договору одна сторона - обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

Лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным лицензиату.

Лицензионный договор может предусматривать (п. 1 ст. 1236 ГК РФ):

1) предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (простая (неисключительная) лицензия);

2) предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации без сохранения за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (исключительная лицензия).

Если лицензионным договором не предусмотрено иное, лицензия предполагается простой (неисключительной).

Срок, на который заключается лицензионный договор, не может превышать срок действия исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации. В случае, когда в лицензионном договоре срок его действия не определен, договор считается заключенным на пять лет, если ГК РФ не предусмотрено иное (п. 4 ст. 1235 ГК РФ).

По лицензионному договору лицензиат обязуется уплатить лицензиару обусловленное договором вознаграждение, если договором не предусмотрено иное. При отсутствии в возмездном лицензионном договоре условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным. При этом правила определения цены, предусмотренные п. 3 ст. 424 ГК РФ, не применяются.

Лицензионный договор в обязательном порядке должен предусматривать:

1) предмет договора путем указания на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, право использования которых предоставляется по договору, с указанием в соответствующих случаях номера и даты выдачи документа, удостоверяющего исключительное право на такой результат или на такое средство (патент, свидетельство);

2) способы использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации.

РАСХОДЫ НА РЕКЛАМУ

В состав расходов, учитываемых при УСН, включены расходы на рекламу производимых (приобретенных) и реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания (пп. 20 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Затраты на рекламу определяются с учетом положений п. 4 ст. 264 НК РФ, согласно которому все затраты на рекламу делятся на затраты, включаемые в расходы без ограничений, и затраты, учитываемые в расходах только в пределах норматива.

К затратам на рекламу, включаемым в расходы без ограничений, относятся затраты на:

- рекламу через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- изготовление рекламных брошюр и каталогов с информацией о выполняемых работах, услугах и о самой организации;
- уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

К затратам на рекламу, включаемым в расходы только в пределах норматива, относятся расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше.

Норматив установлен в размере 1% выручки от реализации за соответствующий отчетный (налоговый) период. Размер выручки в целях нормирования расходов на рекламу определяется в соответствии со ст. 249 НК РФ, которая корреспондирует с правилами определения доходов при упрощенной системе налогообложения, установленными ст. 346.15 НК РФ.

* * *

Налогоплательщик может разместить информацию о себе в базе данных платной телефонной справочно-сервисной службы городской телефонной сети.

Согласно п. 4 ст. 264 НК РФ к расходам на рекламу относятся затраты на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети. Эти расходы не нормируются.

Следовательно, расходы по размещению такой информации в базе данных телефонной справочно-сервисной службы учитываются при УСН в полном объеме (см. Письмо УФНС по г. Москве от 18.01.2007 N 18-11/3/04158@).

В полном объеме можно учесть и расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации (Письмо УФНС по г. Москве от 14.09.2006 N 18-11/3/081345@).

Включаются в расходы и затраты налогоплательщика на размещение рекламной информации в Интернете на web-сайте (Письмо УФНС по г. Москве от 23.08.2006 N 18-11/3/74444@). Эти расходы тоже не нормируются.

К расходам на наружную рекламу, которые принимаются в "упрощенке" в полном объеме, относятся в том числе расходы на изготовление рекламных стендов и рекламных щитов.

Если изготовленный рекламный стенд (рекламный щит) является амортизируемым основным средством (срок использования свыше 12 месяцев, стоимость выше 20 000 руб. - п. 1 ст. 256 НК РФ), то затраты на его изготовление учитываются в расходах на основании пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ как расходы на приобретение основных средств (равномерно в течение налогового периода - см. с. 37).

Если рекламный стенд (рекламный щит) не удовлетворяет указанным выше критериям отнесения к амортизируемым основным средствам, затраты на его изготовление включаются в расходы на основании пп. 20 п. 1 ст. 346.16 НК РФ как расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания.

Обратите внимание! При размещении наружной рекламы налогоплательщик может нести дополнительные расходы на оплату услуг сторонних организаций по оформлению разрешительной документации на средство наружной рекламы (оплата регистрации средства наружной рекламы, оформления паспорта средства наружной рекламы, права размещения средства наружной рекламы и согласования на размещение рекламы).

Налоговые органы считают, что такие затраты не могут уменьшать доходы при УСН, поскольку они не предусмотрены перечнем, установленным в п. 1 ст. 346.16 НК РФ (Письмо УФНС по г. Москве от 03.07.2006 N 18-11/3/57652@).

* * *

При учете расходов на рекламу необходимо учитывать требования Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" (далее - Закон о рекламе), согласно которому:

- рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке;

- объектом рекламирования считается товар, средство его индивидуализации, изготовитель или продавец товара, результаты интеллектуальной деятельности либо мероприятие (в том числе спортивное соревнование, концерт, конкурс, фестиваль, основанные на риске игры, пари), на привлечение внимания к которым направлена реклама;
- товаром является продукт деятельности (в том числе работа, услуга), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот.

Обратите внимание! Ключевой признак рекламы - информация должна быть предназначена для неопределенного круга лиц.

Если какая-то акция (мероприятие) проводится среди ограниченного круга участников, то расходы на ее проведение не признаются рекламными.

Многие налогоплательщики практикуют различные рассылки (раздачи) информации о реализуемых ими товарах, работах, услугах (в виде листовок, буклетов, каталогов и т.п.).

Расходы на изготовление и рассылку рекламных каталогов, содержащих информацию о реализуемых налогоплательщиком товарах (работах, услугах), учитываются в расходах на основании пп. 20 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (Письмо Минфина России от 01.11.2007 N 03-11-04/2/272).

Однако налоговые органы настаивают на том, что расходы на проведение таких рассылок (раздач) могут быть признаны рекламными только в том случае, если перечень получателей информации заранее не определен. Это могут быть, например, безадресные почтовые рассылки, когда по договору со сторонним исполнителем осуществляется раскладка определенного количества листовок (буклетов) по почтовым ящикам потенциальных потребителей. Или рекламная информация может распространяться путем выкладки в магазинах, офисных зданиях, других местах - там, где она доступна потенциальным клиентам.

Если же рекламная информация распространяется среди заранее определенного перечня лиц, то понесенные расходы рекламой признать нельзя.

В Письме Минфина России от 24.04.2006 N 03-03-04/1/390 указано, что расходы на проведение адресной почтовой рассылки (имеется в виду ситуация, когда рассылка проводится по имеющейся базе данных потенциальных клиентов) не относятся к расходам на рекламу, поскольку рассылка информации предназначена для конкретных лиц. При этом в Письме делается вывод о том, что такие расходы вообще нельзя учесть в целях налогообложения.

Аналогичное разъяснение дано в Письме Минфина России от 10.09.2007 N 03-03-06/1/655 в отношении затрат на размещение рекламы на квитанциях по оплате квартир. В нем указано, что реклама на квитанциях по оплате квартир предназначена для конкретных лиц, поэтому затраты налогоплательщика, связанные с ее размещением, не признаются расходами на рекламу и не учитываются в целях налогообложения.

Отметим, что все эти разъяснения касаются учета затрат на рекламу в целях налогообложения прибыли. Но они актуальны и для "упрощенцев", поскольку расходы на рекламу при УСН признаются в порядке, установленном п. 4 ст. 264 НК РФ для плательщиков налога на прибыль.

РАСХОДЫ НА ПОДГОТОВКУ И ОСВОЕНИЕ НОВЫХ ПРОИЗВОДСТВ

На основании пп. 21 п. 1 ст. 346.16 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, вправе включать в расходы затраты на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

Данный вид расходов при упрощенной системе налогообложения должен учитываться по правилам, которые содержатся в пп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ для исчисления налога на прибыль. Об этом говорит п. 2 ст. 346.16 НК РФ.

Обратите внимание! Какие именно расходы можно учитывать по этому основанию, в Налоговом кодексе РФ не конкретизируется. Получается, что налогоплательщики могут включать в расходы любые затраты, произведенные в связи с подготовкой и освоением новых производств, цехов, агрегатов, при условии их обоснованности и документального подтверждения.

Например, в Письме от 20.04.2006 N 03-03-04/1/363 Минфин России к таким расходам отнес пусконаладочные работы (под нагрузкой), поскольку это расходы текущего (некапитального) характера, производимые после того, как первоначальная стоимость объектов основных средств уже сформирована. Такой вывод сделан им на основе Письма Госстроя России от 27.10.2003 N НК-6848/10 "О порядке отнесения затрат на выполнение пусконаладочных работ".

СУММЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ

На основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в состав расходов при "упрощенке" включаются суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Обратите внимание! Федеральным законом от 17.05.2007 N 85-ФЗ в этот подпункт внесено уточнение о том, что в расходы не включается сумма уплаченного единого налога.

С одной стороны, сумма единого налога по определению не может быть расходом.

Но с другой стороны, пока этой нормы в НК РФ не было, вопрос о возможности включения в расходы суммы уплаченного единого налога поднимался регулярно. Минфин России также регулярно отвечал, что такой вид расходов, как расходы в виде уплаченного единого налога, перечнем не предусмотрен (см., например, Письмо от 19.12.2006 N 03-11-04/2/281).

Теперь никаких сомнений у налогоплательщиков быть не должно. В самом НК РФ написано, что единый налог в расходах учесть нельзя.

А какие же налоги и сборы можно учесть на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ?

К расходам по этому основанию могут быть отнесены суммы налогов и сборов, от уплаты которых "упрощенцы" не освобождены, например транспортный, земельный, водный налоги.

При этом суммы пеней, начисленных налоговым органом за нарушение сроков уплаты налогов, в расходах по пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ учитываться не должны. Ведь они не соответствуют критериям, которые установлены п. 1 ст. 252 НК РФ. Эти расходы нельзя признать экономически обоснованными затратами.

* * *

Обратим внимание еще на одно обстоятельство.

Подпунктом 11 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрен такой вид расходов, как суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ.

Но при экспорте товаров (работ, услуг) организация может уплатить и вывозные таможенные пошлины. Вот такие таможенные платежи включить в расходы не получится ни по пп. 11 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, ни по пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Такое мнение высказано в Письме Минфина России от 07.06.2007 N 03-11-04/2/162. Обосновывается эта позиция тем, что состав расходов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, установлен ст. ст. 13 - 15 НК РФ. Таможенных пошлин и сборов в этих статьях нет.

Поскольку вывозные таможенные пошлины не включены в перечень расходов, установленный п. 1 ст. 346.16 НК РФ, учесть их в составе расходов при "упрощенке" нельзя.

РАСХОДЫ ПО ОПЛАТЕ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ, ПРИОБРЕТЕННЫХ ДЛЯ ДАЛЬНЕЙШЕЙ РЕАЛИЗАЦИИ

Стоимость приобретенных товаров

В соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в расходы при упрощенной системе налогообложения включается стоимость товаров, приобретенных для перепродажи (уменьшенная на величину расходов, указанных в пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Обратите внимание на формулировку пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Она предполагает, что суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров при их приобретении, не увеличивают стоимость товаров, а признаются самостоятельным видом расходов на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Порядок признания стоимости товаров в расходах установлен в пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ. Причем он действует в нынешнем виде с 1 января 2006 г.

Этот порядок предусматривает, что стоимость товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, включается в расходы только по мере их реализации.

Порядок определения момента реализации товаров для целей налогообложения установлен в ст. 39 НК РФ. Реализация товаров - это передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами) права собственности на товары одним лицом для другого лица.

Получается, чтобы включить стоимость товаров в расходы при УСН, нужно соблюсти два условия:

- 1) товар должен быть оплачен поставщику (это общее требование к признанию всех расходов при УСН);
- 2) товар должен быть реализован покупателю.

При этом требования о том, что покупатель должен обязательно оплатить эти товары, в гл. 26.2 НК РФ нет.

Однако Минфин России настаивает, что моментом реализации товаров для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, следует считать день поступления денежных средств, иного имущества или неимущественных прав за реализованные товары (см., например, Письмо от 16.01.2007 N 03-11-05/4). То есть затраты на приобретение товаров можно признать в расходах только в момент поступления средств от покупателей на счета в банках или в кассу организации-продавца.

Этот подход к признанию затрат на приобретение товаров сохранен финансовым ведомством и на 2008 г. (Письмо Минфина России от 01.10.2007 N 03-11-04/2/242).

В пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ есть еще одно правило, согласно которому стоимость товаров, включаемая в расходы, должна определяться одним из следующих способов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Применение любого из этих методов не вызывает сложностей, когда организация находится на общем режиме и применяет для целей налогообложения прибыли метод начисления. Товар получен, его покупная стоимость определена, и при последующей реализации можно включать стоимость товаров в расходы независимо от того, оплачены они поставщику или нет.

Однако при упрощенной системе налогообложения картина совершенно иная.

Пунктом 2 ст. 346.17 НК РФ установлено, что расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Поэтому, выбрав любой из способов оценки, "упрощенец" может применять его только к тем товарам, которые уже оплачены поставщикам. Получается, что необходимо четко знать, какие из реализованных товаров оплачены, и только их стоимость включать в расходы.

Возможна ситуация, когда полученная партия товаров оплачена поставщику не полностью, например только наполовину. Не расплатившись полностью за товары, "упрощенец" их продает. Однако в расходы он может включить стоимость только тех товаров, которые оплачены поставщику. Даже если реализована вся полученная партия товаров и доход от ее реализации полностью включен в налоговую базу, в расходы будет включена только та часть стоимости приобретенных товаров, которая к этому моменту оплачена поставщику.

Следовательно, чтобы выполнить все требования НК РФ, "упрощенцу" нужно вести как минимум два регистра налогового учета приобретенных товаров - "Товары, полученные и оплаченные" и "Товары полученные, но не оплаченные".

Оплаченные поставщикам товары заносятся в регистр "Товары полученные и оплаченные". По мере реализации товаров в этом регистре определяется покупная стоимость товаров, которую можно включить в расходы при УСН.

В регистр "Товары полученные, но не оплаченные" придется записывать информацию о товарах, которые еще не оплачены. Их стоимость в расходах не учитывается.

Если все товары, отраженные в регистре "Товары полученные и оплаченные", реализованы, то информация о реализации неоплаченных товаров покупателям отражается в регистре "Товары полученные, но не оплаченные". В нем определяется покупная стоимость товаров, которую тоже можно включить в расходы при УСН, но только после оплаты поставщикам.

Товары, отраженные в регистре "Товары полученные, но не оплаченные", которые еще не реализованы, по мере их оплаты переносятся в регистр "Товары полученные и оплаченные". Те товары, которые к моменту оплаты уже реализованы, сразу списываются в расходы.

Предложенный вариант учета позволяет полностью выполнять требования НК РФ. Но таким способом учитывать товары могут только те фирмы, в которых учет построен так, что позволяет отследить реализацию каждой единицы товаров.

Пример 1. Организация применяет УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" и торгует оптом товарами бытовой химии.

5 февраля 2008 г. она получила от поставщика партию туалетного мыла: 100 коробок по цене 600 руб. на сумму 60 000 руб. (без НДС). Эта партия оплачена частично в сумме 36 000 руб.

8 февраля 2008 г. была получена вторая партия мыла в количестве 80 коробок по цене 650 руб. (на сумму 52 000 руб. без НДС). Эта партия также оплачена частично - только в сумме 26 000 руб.

15 февраля 2008 г. организация реализовала 140 коробок мыла.

20 февраля 2008 г. была произведена оплата поставщику в окончательный расчет за первую партию товара (на сумму 24 000 руб.).

Рассмотрим, как отразить движение товаров и определить стоимость реализованного товара, которую можно включить в расходы в феврале 2008 г.

Первая партия товара оплачена частично. Поэтому 60 коробок мыла на сумму 36 000 руб. мы запишем в регистр оплаченных товаров, а неоплаченную часть мыла (40 коробок на сумму 24 000 руб.) - в регистр неоплаченных товаров.

Аналогично запишем мыло из второй партии: 40 коробок на сумму 26 000 руб. - в регистр оплаченных товаров и такое же количество - в регистр неоплаченных товаров.

Реализацию 15 февраля 2008 г. 140 коробок мыла нам нужно тоже показывать в двух регистрах. Это связано с тем, что к моменту реализации поставщику оплачено только 100 коробок, соответственно, в расходы можно включить покупную стоимость только этих 100 коробок.

40 коробок реализованного, но не оплаченного поставщику мыла мы отразим в регистре неоплаченных товаров в графе "Справочно". Стоимость этих 40 коробок можно будет включить в расходы только после того, как организация расплатится за них с поставщиком.

Полная оплата первой партии мыла на сумму 24 000 руб. (40 коробок) была произведена 20 февраля 2008 г. Оплату товара мы отразим в регистре неоплаченных товаров в графе "Переведено в регистр учета оплаченных товаров". Одновременно это количество мыла и его покупную стоимость отразим в графах "Приход" и "Расход" в регистре оплаченных товаров. Это объясняется тем, что к моменту оплаты поставщику эти 40 коробок мыла уже были реализованы (15 февраля 2008 г.).

Теперь в регистре оплаченных товаров посчитаем стоимость реализованных товаров, которую можно включать в расходы в феврале 2008 г.

В феврале организация получила две партии мыла по разной цене (по 600 и 650 руб. за коробку). Оплачено поставщику 140 коробок на общую сумму 86 000 руб. Исходя из этой суммы, покупная стоимость реализованного мыла включается в расход в феврале 2008 г.

Регистр "Товары полученные и оплаченные".
Наименование товара: мыло туалетное (коробки)

Операция	Приход		Расход	
	Количество	Сумма, руб.	Количество	Сумма, руб.
5 февраля 2008 г. получен товар	60	36 000		
8 февраля 2008 г. получен товар	40	26 000		
15 февраля 2008 г. реализован товар			100	
20 февраля 2008 г. оплачен поставщику товар, реализованный 15 февраля 2008 г. (переведено из регистра "Товары полученные, но не оплаченные")	40	24 000	40	
Итого	140	86 000	140	86 000

Регистр "Товары полученные, но не оплаченные".
Наименование товара: мыло туалетное (коробки)

Операция	Приход		Переведено в регистр учета оплаченных товаров		Справочно. Реализовано неоплаченных товаров в количестве
	Количество	Сумма, руб.	Количество	Сумма, руб.	
5 февраля 2008 г. получен товар	40	24 000			
8 февраля 2008 г. получен товар	40	26 000			
15 февраля 2008 г. реализован товар					40
20 февраля 2008 г. оплачена первая партия товара			40	24 000	

При таком подходе налогоплательщик может применять только один способ определения покупной стоимости товаров - по стоимости единицы товара. Однако на практике это возможно далеко не всегда.

При продаже товаров покупателям в розничной торговле пробивают кассовый чек. В большинстве случаев небольшие магазины применяют простые контрольно-кассовые машины (ККМ), которые пробивают в чеке только общую сумму покупки. Никакой другой информации (наименование товара, его количество, цена) в таком чеке нет.

Только крупные магазины применяют более сложные ККМ, которые сопряжены с компьютером и оснащены сканером штрихкодов товаров. Такие ККМ печатают на чеке всю информацию о проданном товаре и одновременно отражают ее в компьютерной программе. В этом случае, действительно, возможно получить полную информацию о проданном товаре: наименование, количество, его продажная стоимость, кто поставщик, оплачен товар или еще нет, а самое главное - его покупная стоимость. Ведь при исчислении единого налога при УСН в расходы включается именно стоимость приобретения товаров. Об этом сказано в ст. 346.17 НК РФ. Обращал на это внимание и Минфин России в Письме от 09.09.2005 N 03-11-04/2/75, в котором разъяснял порядок учета расходов на приобретение товаров при УСН.

Итак, если "упрощенец" применяет современные ККМ, то у него проблем с учетом товаров практически нет, и ему больше всего подойдет способ учета по стоимости единицы товара.

А вот во всех иных случаях проблем не избежать. Определять покупную стоимость оплаченных и проданных товаров прямым счетом - это достаточно трудоемкий способ.

Минфин России в Письме от 28.04.2006 N 03-11-04/2/94 предложил определять стоимость товаров, учитываемых в расходах при УСН, расчетным путем - по формулам на основе продажной стоимости товаров и результатов ежемесячных инвентаризаций.

Для этого сначала нужно определить долю не проданных в течение месяца товаров в общей массе товаров (проданных и оставшихся на складе):

$$Д1 = О_{\text{к}} : (С_{\text{р}} + О_{\text{к}}),$$

где $C_{\text{р}}$ - продажная стоимость товаров, реализованных в течение месяца без учета налога на добавленную стоимость (определяется по кассовым чекам);

$O_{\text{к}}$ - продажная стоимость товаров, которые остались не проданными на конец месяца (определяется по данным инвентаризации).

Затем полученную долю следует умножить на общую сумму оплаченных товаров:

$$O_{\text{н}} = (O_{\text{м}} + O_{\text{п}}) \times Д1,$$

где $O_{\text{м}}$ - общая стоимость товаров, оплаченных поставщикам без учета НДС (определяется по платежным документам);

$O_{\text{п}}$ - стоимость оплаченных, но не реализованных товаров на начало предыдущего месяца.

После этого Минфин России предлагает определить долю реализованных товаров в общей массе товаров (проданных и оставшихся на складе):

$$Д2 = C_{\text{р}} : (C_{\text{р}} + O_{\text{к}}).$$

Далее нужно рассчитать стоимость реализованных и оплаченных товаров по следующей формуле:

$$P = (O_{\text{м}} + O_{\text{н}}) \times Д2,$$

где P - стоимость реализованных и оплаченных товаров, которая списывается на расходы в текущем периоде.

На завершающем этапе расчетов определяют сумму "входного" НДС, которую можно отнести на расходы. Это предлагается сделать расчетным путем, умножив стоимость товаров на 18% <*>:

$$\text{НДС}_{\text{р}} = P \times 18\%,$$

где $\text{НДС}_{\text{р}}$ - сумма "входного" НДС, которая относится к реализованным и оплаченным товарам и которую можно отнести на расходы текущего периода (см. подробнее с. 181).

<*> Очевидно, что этот расчет справедлив только в том случае, когда все товары приобретаются со ставкой НДС 18%. Если же приобретаются товары с разными ставками, то

расчет будет существенно сложнее. В идеале необходимо организовать отдельный учет приобретения и реализации товаров, облагаемых НДС по разным ставкам (10 и 18%).

Покажем применение методики Минфина России на конкретном примере.

Пример 2. Организация в соответствии со своей учетной политикой определяет стоимость товаров для включения в расходы при УСН по методике Минфина России. В феврале 2008 г. у нее были следующие показатели <*>.

<*> Стоимость товаров и суммы, уплаченные поставщикам, показаны без НДС.

Показатель	Всего, руб.
Остаток товаров на 1 февраля 2008 г.	100 000
- из них оплачено поставщикам	20 000
Получено товаров от поставщиков	50 000
Оплачено поставщикам за товары	60 000
Реализовано товаров по продажным ценам	90 000
Остаток товаров на конец месяца по продажным ценам (по данным инвентаризации)	60 000

Исходя из этих данных, рассчитаем стоимость реализованных товаров, которую можно включить в расходы за февраль 2008 г.

1. Определим долю не проданных в феврале товаров в их общей массе (проданных и оставшихся на складе):

$$Д1 = 60\,000 \text{ руб.} : (90\,000 \text{ руб.} + 60\,000 \text{ руб.}) = 0,4.$$

2. Определим коэффициент Он.

Для этого сложим суммы, перечисленные поставщикам в феврале, и сумму оплаченных, но не реализованных товаров на начало февраля. Затем общую сумму умножим на величину Д1:

$$Он = (60\,000 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.}) \times 0,4 = 32\,000 \text{ руб.}$$

3. Рассчитаем долю (Д2) реализованных товаров в общей массе товаров (проданных и оставшихся на складе). Для этого сложим стоимость товаров, реализованных в течение месяца, и их остаток на конец февраля. После этого стоимость реализованных в феврале товаров разделим на полученную сумму:

$$Д2 = 90\,000 \text{ руб.} : (90\,000 \text{ руб.} + 60\,000 \text{ руб.}) = 0,6.$$

4. Определим покупную стоимость реализованных и оплаченных товаров, которую можно включить в расходы в феврале:

$$Р = (60\,000 \text{ руб.} + 32\,000 \text{ руб.}) \times 0,6 = 55\,200 \text{ руб.}$$

5. Последним действием, которое предлагает выполнить Минфин России, является определение суммы НДС, приходящегося на стоимость реализованных товаров.

Сумма налога, которую организация включит в расходы в феврале, составит 9936 руб. (55 200 руб. $\times$ 18%).

Отметим, что вариант, который предложен Минфином России, не является обязательным к применению.

Мы можем предложить другой вариант определения покупной стоимости реализованных товаров, которую можно учесть в расходах. Этот способ, на наш взгляд, позволяет с наименьшими затратами выполнить все требования НК РФ.

Суть этого варианта заключается в том, что в конце месяца налогоплательщик в общем порядке определяет стоимость проданных товаров с применением любого из четырех возможных способов (ФИФО, ЛИФО, по средней себестоимости, по стоимости каждой единицы). Расчет производится исходя из данных о приходе и расходе товаров независимо от факта их оплаты поставщикам. Затем полученная величина сравнивается с суммой, уплаченной в текущем месяце поставщикам товаров. Расходом признается меньшая из этих двух величин.

Пример 3. В организации на начало февраля 2008 г. остаток нереализованных товаров (по стоимости их приобретения) составил 100 000 руб. Из этой суммы оплачено поставщикам товаров 20 000 руб.

1 февраля 2008 г. оплачено поставщикам за ранее полученные товары 40 000 руб.

8 февраля 2008 г. получены оплаченные товары на сумму 20 000 руб.

14 февраля 2008 г. получены неоплаченные товары на сумму 30 000 руб.

Организация определяет себестоимость проданных товаров в общем порядке исходя из стоимости их приобретения любым из четырех методов независимо от факта оплаты (как при

методе начисления). Предположим, что 29 февраля 2008 г. на основании первичных документов о реализации товаров покупателям организация определила, что по стоимости приобретения реализовано товаров на сумму 90 000 руб.

Определим, какую сумму можно включить в расходы за февраль.

Дата	Приход, руб.		Расход, руб.	
	Всего	в т.ч. оплачено	Всего	в т.ч. оплачено
Остаток на 1 февраля 2008 г.	100 000	20 000	-	х
1 февраля 2008 г.	-	40 000	х	х
8 февраля 2008 г.	20 000	20 000	х	х
14 февраля 2008 г.	30 000	-	х	х
29 февраля 2008 г.	-	-	90 000	х
Итого с учетом остатка на 1 февраля 2008 г.	150 000	80 000	90 000	80 000
Остаток на конец месяца	60 000	-	10 000	-

С учетом остатка товаров на 1 февраля 2008 г. всего получено товаров на сумму 150 000 руб., а оплачено из них - на сумму 80 000 руб. Покупная стоимость товаров, реализованных покупателям за февраль, - 90 000 руб. Следовательно, стоимость не реализованных на конец месяца товаров - 60 000 руб.

Как видим, покупная стоимость реализованных товаров (90 000 руб.) больше, чем стоимость оплаченных товаров (80 000 руб.). В расходы можно включить только стоимость реализованных и оплаченных товаров. Поэтому в феврале в расходы организация включит только 80 000 руб. А "остаток" расхода (10 000 руб.) перенесет на следующий месяц.

3 марта 2008 г. организация оплатила и получила товары на сумму 40 000 руб., а 17 марта 2008 г. оплатила 20 000 руб. за ранее полученные товары. За март реализовано товаров покупателям на сумму 100 000 руб. (себестоимость реализованных товаров).

Дата	Приход, руб.		Расход, руб.	
	Всего	в т.ч. оплачено	Всего	в т.ч. оплачено
Остаток на 1 марта 2008 г.	60 000	-	10 000	х
3 марта 2008 г.	40 000	40 000	х	х
17 марта 2008 г.	-	20 000	х	х
31 марта 2008 г.	-	-	100 000	х
Итого с учетом остатка на 1 марта 2008 г.	100 000	60 000	110 000	60 000
Остаток на конец месяца	-	-	50 000	

В марте оплачены счета поставщиков товаров на сумму 60 000 руб., в то время как себестоимость реализованных покупателям товаров составила 100 000 руб. Плюс к этому осталось еще 10 000 руб. неписанных расходов февраля.

Поскольку в марте оплачено товаров на сумму 60 000 руб., в расходы можно включить стоимость товаров не более этой величины.

В результате на конец месяца остатка нереализованных товаров в организации уже нет. Однако в учете числится стоимость реализованных, но не оплаченных поставщикам товаров на сумму 50 000 руб.

Если в апреле организация оплатит поставщикам эту сумму (или ее часть), то даже в отсутствие другой реализации эту сумму (или часть) можно будет включить в расходы. Ведь эта сумма представляет собой стоимость уже ранее реализованных товаров, для которых осталось выполнить последнее необходимое условие для включения в расходы - оплатить их.

Примечание. Какой бы метод оценки стоимости реализованных товаров ни выбрал налогоплательщик, этот выбор нужно зафиксировать в приказе об учетной политике.

Учет расходов, связанных с реализацией

В соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в расходы при УСН также включают и расходы, связанные с реализацией товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров. Причем в пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ указано, что расходы, непосредственно связанные с реализацией товаров, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

Эти формулировки уточнены Федеральным законом от 17.05.2007 N 85-ФЗ.

Обратите внимание! Все предыдущие годы налоговые органы и Минфин России настаивали на том, что расходы, связанные с реализацией товаров, должны учитываться в составе стоимости приобретенных товаров. И в расходы их следует включать только в части, относящейся к реализованным товарам. Такое мнение изложено, например, в Письме Минфина России от 15.02.2007 N 03-11-05/32.

Таким образом, для включения в расходы затрат по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров "упрощенцу" необходимо было дожидаться получения доходов от реализации этих товаров и только потом учесть понесенные расходы пропорционально стоимости реализованных товаров.

Новая редакция пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, действующая с 1 января 2008 г., позволяет торговым организациям учитывать "сопутствующие расходы" по общим правилам, не дожидаясь реализации товаров. То есть затраты, связанные с реализацией товаров, учитываются в расходах в том периоде, когда эти затраты фактически произведены и оплачены. Именно это и подтвердил Минфин России в Письме от 01.10.2007 N 03-11-04/2/242.

Пример 4. Организация в апреле 2008 г. приобрела партию товаров на сумму 150 000 руб. Оплата поставщику была произведена 15 апреля 2008 г., товар был доставлен на склад организации 17 апреля 2008 г. Затраты на транспортировку этих товаров составили 10 000 руб. (для упрощения суммы указаны без НДС). Эта сумма была в полном объеме перечислена транспортной компании 15 апреля 2008 г.

Поскольку услуги по доставке товаров до склада фактически оказаны 17 апреля 2008 г., то организация имеет право включить эти затраты в расходы за апрель 2008 г. в полной сумме, то есть все 10 000 руб. При этом факт реализации приобретенных товаров никакого значения не имеет.

Для сравнения покажем прежний порядок учета расходов, связанных с реализацией товаров (тот, на котором в прежние годы настаивал Минфин России).

Пример 5. Предположим, что все перечисленные в примере 4 операции имели место в 2007 г.

В этом случае порядок учета расходов на доставку был бы следующим.

Предположим, что в апреле организация реализовала только часть приобретенных товаров - на сумму 38 000 руб. Все реализованные товары оплачены покупателями.

Следуя позиции Минфина России, организация может учесть в расходах в апреле 2007 г. только часть расходов на транспортировку товаров, поскольку реализовано только 25,33% приобретенных товаров (38 000 руб. : 150 000 руб. x 100%).

Именно в этой доле в расходы апреля включаются расходы на транспортировку, то есть в расходах можно учесть только 2533 руб. (10 000 руб. x 25,33%).

Обратите внимание! Налоговые органы считают, что к затратам, связанным с реализацией товаров, нельзя отнести затраты по доведению приобретенных товаров до состояния, пригодного к реализации. Такие затраты, по их мнению, вообще нельзя учесть в расходах при УСН.

Такие разъяснения были даны, в частности, в адрес налогоплательщиков, которые приобрели здания для дальнейшей реализации и понесли затраты на их реконструкцию. Минфин России считает, что расходы, связанные с проведением реконструкции нежилого здания, приобретенного для дальнейшей реализации, при определении налоговой базы учитываться не должны (Письма от 20.08.2007 N 03-11-04/2/206, от 11.07.2007 N 03-11-05/148).

Отметим, что ранее, в 2006 г., Минфин России высказывал несколько иной подход. В ситуации, когда организация покупает квартиры, переводит их в нежилой фонд, ремонтирует и потом продает, Минфин России посчитал возможным учесть расходы, связанные с подготовкой проектной документации и проведением ремонта приобретенных квартир в связи с их переводом из жилого фонда в нежилой фонд, в составе материальных расходов на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 и пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ (Письмо от 24.10.2006 N 03-11-04/2/219).

Учет "входного" НДС

Есть еще один вид расходов, который напрямую связан с приобретением товаров для перепродажи. Это суммы НДС, уплачиваемые поставщикам. Они учитываются в составе расходов отдельно от стоимости товаров на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Однако, хотя "входной" НДС является самостоятельным расходом, Минфин России считает, что суммы НДС, уплаченные поставщикам при приобретении товаров, должны включаться в расходы в сумме, пропорциональной стоимости товаров, учтенных в расходах (см., например, Письмо от 15.02.2007 N 03-11-05/32).

Пример 6. Организация в феврале 2008 г. оплатила поставщику и получила от него партию товара на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.).

В феврале 2008 г. покупателям реализована часть товаров. Стоимость их приобретения - 35 000 руб. (без НДС). Эту сумму организация включает в расходы в феврале 2008 г.

Следуя позиции Минфина, организация может учесть в расходах в феврале только часть уплаченной поставщику суммы НДС, относящуюся к реализованным товарам.

Сумма НДС, приходящаяся на стоимость реализованных товаров, составит 6300 руб. (35 000 руб. x 18%).

Именно эту сумму НДС и можно включить в расходы в феврале 2008 г.

Отметим, что, на наш взгляд, позиция Минфина России не соответствует НК РФ, который позволяет суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров, включать в расходы сразу, не дожидаясь реализации этих товаров.

Эта ситуация полностью аналогична той, что возникает при учете "входного" НДС по сырью и материалам. Подробно мы ее рассмотрели на с. 118.

РАСХОДЫ НА ВЫПЛАТУ КОМИССИОННЫХ И АГЕНТСКИХ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ

Подпункт 24 п. 1 ст. 346.16 НК РФ разрешает "упрощенцам" учитывать в составе расходов суммы комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения.

Если налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, выступает в роли комитента, принципала или доверителя, то он несет расходы на уплату вознаграждений своему комиссионеру, агенту или поверенному.

Суммы уплаченного вознаграждения включаются в расходы при соблюдении общих правил их признания (соответствующая услуга должна быть оказана и оплачена). Это подтверждают и налоговики (см. Письмо УФНС по г. Москве от 05.03.2007 N 18-11/3/19844@).

Обратите внимание! При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии комитент, применяющий УСН, отражает в доходах всю сумму, полученную комиссионером от покупателей и отражаемую в отчете комиссионера (Письмо Минфина России от 07.05.2007 N 03-11-05/95).

Такой порядок применяется независимо от того, какая сумма фактически перечисляется комиссионером комитенту - вся сумма выручки, полученная от покупателей, или сумма выручки за вычетом комиссионного вознаграждения.

Доход в соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ признается комитентом в момент реального поступления денег от комиссионера на его счет (либо в кассу). При этом в расход включается сумма комиссионного вознаграждения.

Пример. Организация, применяющая УСН, реализует свою продукцию через комиссионера. В соответствии с условиями договора комиссии сумма комиссионного вознаграждения составляет 10% выручки. При этом комиссионер удерживает сумму причитающегося ему вознаграждения из средств, подлежащих перечислению комитенту.

4 февраля 2008 г. организация получила отчет комиссионера о продажах за январь 2008 г., в котором отражены следующие данные:

- выручка от реализации продукции - 200 000 руб.;
- сумма комиссионного вознаграждения - 20 000 руб.

6 февраля 2008 г. на счет организации поступили денежные средства от комиссионера в сумме 180 000 руб. (выручка за январь за вычетом комиссионного вознаграждения).

В данном случае в Книге учета доходов и расходов за февраль 2008 г. организация отражает в составе доходов всю сумму выручки, указанную в отчете комиссионера, - 200 000 руб. При этом в составе расходов отражается сумма комиссионного вознаграждения - 20 000 руб.

РАСХОДЫ ПО ИЗГОТОВЛЕНИЮ ДОКУМЕНТОВ КАДАСТРОВОГО И ТЕХНИЧЕСКОГО УЧЕТА

В соответствии с пп. 29 п. 1 ст. 346.16 НК РФ при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, налогоплательщики могут учитывать расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков).

Если "упрощенец" решит зарегистрировать права на недвижимое имущество и заказать у специализированной организации изготовление необходимых документов кадастрового или технического учета, то такие расходы он сможет учесть на основании пп. 29 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (Письмо УФНС по г. Москве от 26.03.2007 N 18-11/3/27089@).

Сейчас активно развивается купля-продажа земельных участков. И налогоплательщики, применяющие УСН, тоже включаются в этот процесс.

Покупая землю, имейте в виду следующее.

Расходы по оформлению договора купли-продажи земельного участка (оплата работ и услуг земельной и регистрационной палат управления земельными ресурсами, бюро технической инвентаризации и т.п.) могут быть учтены в составе расходов на основании пп. 29 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

При этом стоимость приобретенного земельного участка для целей налогообложения в расходах не учитывается, так как согласно п. 4 ст. 346.16 НК РФ в состав основных средств, стоимость которых учитывается при применении упрощенной системы налогообложения, включается только амортизируемое имущество. А земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) в соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежат амортизации (Письмо Минфина России от 18.04.2006 N 03-11-04/2/84).

РАСХОДЫ НА ПРОВЕДЕНИЕ ЭКСПЕРТИЗЫ, ОБСЛЕДОВАНИЙ, ВЫДАЧУ ЗАКЛЮЧЕНИЙ, КОТОРЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬНЫ ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ ЛИЦЕНЗИИ НА КОНКРЕТНЫЙ ВИД ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Подпункт 30 п. 1 ст. 346.16 НК РФ позволяет лицам, применяющим упрощенную систему налогообложения, уменьшать полученные доходы на расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности.

Так, например, налогоплательщику может потребоваться провести государственную экологическую экспертизу материалов, обосновывающих осуществление предпринимательской деятельности по сбору, использованию, обезвреживанию, транспортировке и размещению опасных отходов, а также на профессиональную переподготовку лиц, допущенных к обращению с опасными отходами. Такие расходы можно учитывать при налогообложении по пп. 30 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, если без них вести определенный вид деятельности нельзя (Письмо Минфина России от 21.08.2007 N 03-11-05/193).

ПЕРИОДИЧЕСКИЕ ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРАВАМИ НА РЕЗУЛЬТАТЫ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В перечень расходов, которые учитываются при применении УСН, включены периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) (пп. 32 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), согласно п. 1 ст. 1225 ГК РФ являются:

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
- 3) базы данных;
- 4) исполнения;
- 5) фонограммы;
- 6) сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
- 7) изобретения;
- 8) полезные модели;
- 9) промышленные образцы;

- 10) селекционные достижения;
- 11) топологии интегральных микросхем;
- 12) секреты производства (ноу-хау);
- 13) фирменные наименования;
- 14) товарные знаки и знаки обслуживания;
- 15) наименования мест происхождения товаров;
- 16) коммерческие обозначения.

Платежи за пользование правами на все перечисленные выше результаты интеллектуальной собственности (средства индивидуализации) могут быть учтены в расходах при УСН на основании пп. 32 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Очевидно, что речь идет о платежах за получение неисключительных прав, поскольку получение исключительных прав приводит к образованию нематериального актива, и расходы в этом случае учитываются в целях налогообложения на основании пп. 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Передача неисключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (средства индивидуализации) осуществляется на основании лицензионного договора, который заключается в соответствии со ст. 1235 ГК РФ.

Платежи за пользование неисключительными правами признаются в расходах в момент фактической уплаты очередного платежа (Письмо Минфина России от 06.05.2006 N 03-11-05/119). При этом документом, подтверждающим расходы, будет являться лицензионный договор, удовлетворяющий требованиям части четвертой ГК РФ.

РАСХОДЫ НА ПОДГОТОВКУ И ПЕРЕПОДГОТОВКУ КАДРОВ

Любая организация, которая заинтересована в постоянном поддержании качества выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, периодически проводит профессиональную переподготовку своих работников.

Такие расходы можно учесть при налогообложении по пп. 33 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Однако в этом подпункте уточнено, что подготовка (переподготовка) кадров должна проводиться на договорной основе по правилам, установленным п. 3 ст. 264 НК РФ.

Эти правила следующие:

1) услуги по переподготовке оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус.

Обратите внимание! Расходы на подготовку и переподготовку кадров (в том числе на повышение квалификации кадров) на основе договора, заключенного с индивидуальным предпринимателем, не соответствуют требованиям пп. 1 п. 3 ст. 264 НК. Поэтому для целей налогообложения такие расходы учесть нельзя (Письмо Минфина России от 27.03.2006 N 03-03-05/4);

2) подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате, а для эксплуатирующих организаций, в соответствии с законодательством РФ отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, - работники этих установок;

3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Обратите внимание! Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования. Такие расходы для целей налогообложения не принимаются.

КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ

Налогоплательщики, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, могут заниматься внешнеэкономической деятельностью, получать выручку в иностранной валюте, нести расходы в иностранной валюте.

Получив доходы в иностранной валюте, налогоплательщик-"упрощенец" пересчитывает их в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на дату получения доходов (п. 3 ст. 346.18 НК РФ).

Пунктом 1 ст. 346.15 НК РФ установлено, что организации и предприниматели, применяющие УСН, учитывают доходы от реализации по правилам ст. 249 НК РФ и внереализационные доходы по правилам ст. 250 НК РФ.

В п. 11 ст. 250 НК РФ указано, что в состав внереализационных доходов включаются суммы положительной курсовой разницы, которая определяется при переоценке:

- имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте). К такому имуществу относятся и суммы средств в иностранной валюте на счетах в банках;

- требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Такая переоценка проводится при изменении официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ.

Таким образом, все налогоплательщики, применяющие УСН, должны учитывать в составе доходов суммы положительных курсовых разниц, возникающих в связи с переоценкой валютных ценностей и требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте.

При этом налогоплательщикам, применяющим УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", разрешено при определении налоговой базы учитывать расходы в виде отрицательной курсовой разницы, образующейся от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации. Этот вид расхода предусмотрен пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Примечание. Курсовые разницы возникают только в том случае, когда платежи совершаются именно в иностранной валюте. Если в договоре обязательства выражены в иностранной валюте, а платежи осуществляются в рублях, то возникают суммовые разницы, которые в составе доходов и расходов при УСН не учитываются (п. 3 ст. 346.17 НК РФ).

* * *

Обратим внимание на следующую проблему, связанную с учетом курсовых разниц в целях налогообложения при УСН.

Доходы и расходы при упрощенной системе налогообложения признаются кассовым методом. Доходы признаются по факту поступления денежных средств на счет или в кассу налогоплательщика, расходы - только после их фактической оплаты.

При этом в соответствии с п. 3 ст. 346.18 НК РФ доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Признание доходов кассовым методом в принципе не предполагает отдельного учета курсовых разниц, возникающих в связи с переоценкой обязательств (требований), выраженных в иностранной валюте. Потому что смысла в такой переоценке нет. Ведь доходы и расходы признаются при кассовом методе не в тот момент, когда они на самом деле возникают (и, соответственно, возникают обязательства или требования), а только в момент реальной оплаты. То есть при кассовом методе доходы и расходы признаются уже с учетом всех курсовых разниц, образовавшихся в период между возникновением обязательства (требования) и его оплатой.

Кроме того, нужно понимать, что при применении кассового метода учет требований и обязательств можно вообще не вести. Ведь такого требования в НК РФ нет. Получается, что курсовые разницы по обязательствам и требованиям должны считаться по данным бухгалтерского учета. Но ведь организации-"упрощенцы" освобождены от обязанности вести бухгалтерский учет, за исключением бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов. А у предпринимателей-"упрощенцев" вообще не может быть никакого бухгалтерского учета, поскольку его ведут только организации.

Все приведенные рассуждения показывают, что при "упрощенке" просто не может быть таких доходов и расходов как положительные (отрицательные) курсовые разницы от переоценки требований и обязательств, выраженных в иностранной валюте.

И на этом можно было бы поставить точку, если бы в пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ не было четко написано, что в состав расходов при УСН включаются в том числе, отрицательные курсовые разницы от переоценки требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте. Очевидно, что раз такие разницы предусмотрены в составе расходов, то налоговики будут требовать отражать их и в составе доходов.

Об этом свидетельствует, например, Письмо Минфина России от 30.03.2006 N 03-11-04/3/179. В нем указано, что положительные курсовые разницы, возникающие при переоценке обязательств по кредитному договору на последний день отчетного (налогового) периода,

признаются внереализационным доходом, который учитывается при определении объекта налогообложения при упрощенной системе.

Итак, хотя такого быть не может, но гл. 26.2 НК РФ обязывает "упрощенцев" признавать в составе доходов и расходов курсовые разницы по обязательствам и требованиям, выраженным в иностранной валюте. А значит, по сути, обязывает их вести полноценный бухгалтерский учет.

На этом можно было бы опять поставить точку, если бы не одно но...

Летом 2007 г. Минфин России выпустил Письмо, в котором написано, что при переоценке обязательств в иностранной валюте, проводимой налогоплательщиками, применяющими УСН, по данным бухгалтерского учета доходов (расходов), учитываемых при определении налоговой базы, не образуется (Письмо от 07.06.2007 N 03-11-04/2/162).

Возразить на это нечего, кроме одного. Это разъяснение, хоть оно, на наш взгляд, совершенно правильное, к сожалению, не соответствует нормам гл. 26.2 НК РФ.

Итак, вопрос о том, нужно ли при УСН считать курсовые разницы по обязательствам и требованиям, выраженным в иностранной валюте, остается открытым.

Руководствуясь здравым смыслом, считать их не нужно.

Руководствуясь требованиями НК РФ, нужно.

Поэтому ниже мы на конкретных примерах покажем, как это делать, руководствуясь формальными требованиями НК РФ.

* * *

Курсовые разницы бывают положительные и отрицательные.

Положительная курсовая разница возникает при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований либо при уценке обязательств организации, выраженных в иностранной валюте.

Отрицательная курсовая разница возникает при уценке имущества в виде валютных ценностей и требований либо при дооценке обязательств организации, выраженных в иностранной валюте.

Курсовые разницы отражаются в налоговом учете по мере их возникновения. Это означает, что курсовые разницы нужно рассчитывать при каждом изменении официального курса иностранной валюты к рублю, а это происходит практически ежедневно. Такое мнение высказал Минфин России в Письме от 30.03.2006 N 03-11-04/3/179.

Однако единый налог при УСН исчисляется по итогам отчетного периода (I квартал, полугодие и девять месяцев) и календарного года. Поэтому, по нашему мнению, курсовые разницы можно определять по курсу ЦБ РФ и отражать в Книге доходов и расходов на последний день отчетного (налогового) периода, а также на момент погашения требований (обязательств).

Покажем, в каких случаях могут образовываться положительные курсовые разницы.

Если на валютном счете есть некоторая сумма иностранной валюты, то при увеличении курса рубля по отношению к иностранной валюте реального зачисления денежных средств на валютный счет не происходит. Сколько валюты на нем было, столько и остается. Увеличивается лишь ее рублевая оценка. Соответственно, возникает положительная курсовая разница, подлежащая включению в состав доходов.

Положительная курсовая разница, включаемая в доходы, образуется также при уценке валютного обязательства из-за уменьшения официального курса. При этом реального поступления денег (иного имущества) также не происходит.

Пример 1. 3 марта 2008 г. на валютный счет организации было зачислено 1000 евро за проданные на экспорт товары. Официальный курс ЦБ РФ на дату зачисления - 34,3 руб/евро <*>. Соответственно, рублевая оценка выручки на дату поступления на счет - 34 300 руб. Эта сумма включается в доходы как выручка от реализации.

<*> Все цифры в этом примере и в следующих примерах условные.

По состоянию на 31 марта 2008 г. (конец I квартала) на счете в банке числится та же сумма - 1000 евро. Официальный курс ЦБ РФ на 31 марта 2008 г. - 34,4 руб/евро, т.е. рублевая оценка средств, находящихся на валютном счете, составляет уже 34 400 руб.

Поскольку официальный курс вырос, то увеличилась и рублевая оценка иностранной валюты на валютном счете, т.е. произошла дооценка имущества. В данном случае образовалась положительная курсовая разница в сумме 100 руб. (34 400 руб. - 34 300 руб.), которую нужно включить в доходы 31 марта 2008 г.

Пример 2. Организация 3 марта 2008 г. получила от иностранного покупателя предварительную оплату в счет поставки товаров на экспорт в сумме 1000 евро.

Поскольку на момент получения этой суммы товары еще не отгружены, у организации возникло обязательство перед иностранным покупателем по отгрузке товаров.

Курс ЦБ РФ на дату зачисления аванса и возникновения обязательства - 34,40 руб/евро, т.е. рублевая оценка обязательства на дату его возникновения составляет 34 400 руб. Эта сумма включается в доходы при УСН как выручка от реализации.

Товар отгружен на экспорт 31 марта 2008 г. Курс ЦБ РФ на эту дату - 34,3 руб/евро, т.е. рублевая оценка обязательства на дату его погашения составила 34 300 руб.

Поскольку официальный курс уменьшился, то произошла уценка обязательства организации и образовалась положительная курсовая разница в сумме 100 руб. (34 400 руб. - 34 300 руб.), которая включается в доходы 31 марта 2008 г.

Обратите внимание! Учитывать в доходах положительные курсовые разницы должны не только налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения "доходы минус расходы", но и те, кто выбрал объект "доходы" (см. Письмо Минфина России от 23.07.2007 N 03-11-04/2/184).

Налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения "доходы минус расходы", помимо положительных курсовых разниц, на основании пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ учитывают в расходах отрицательные курсовые разницы от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), выраженных в иностранной валюте.

В п. 2 ст. 346.16 НК РФ содержится уточнение, что расходы, указанные в пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций ст. 265 НК РФ.

Из этих положений следует, что отрицательные курсовые разницы определяются:

- при переоценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте). К такому имуществу относятся и остатки средств на валютных счетах в банках;
- при переоценке требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Переоценка проводится при изменении официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ.

Пример 3. Организация 3 марта 2008 г. получила от иностранного покупателя предварительную оплату в счет поставки товаров на экспорт в сумме 1000 евро.

Поскольку на момент получения этой суммы товары еще не отгружены, у организации возникло обязательство перед иностранным покупателем по отгрузке товаров.

Курс ЦБ РФ на дату зачисления аванса и возникновения обязательства - 34,30 руб/евро, т.е. сумма предварительной оплаты в рублях составляет 34 300 руб.

3 марта 2008 г. в Книге учета доходов и расходов отражается доход в сумме 34 300 руб. - выручка.

Товар отгружен на экспорт 31 марта 2008 г. Курс ЦБ РФ на эту дату - 34,40 руб/евро, т.е. сумма обязательства в рублях на момент его исполнения составила 34 400 руб.

Поскольку официальный курс увеличился, то произошла дооценка обязательства организации перед покупателем товаров и образовалась отрицательная курсовая разница в сумме 100 руб. (34 400 руб. - 34 300 руб.), которая включается в расходы 31 марта 2008 г.

Приведенные выше принципы расчета курсовых разниц для исчисления единого налога при УСН ничем не отличаются от правил, применяемых в бухгалтерском учете. Поэтому, рассчитав положительную или отрицательную курсовую разницу и отразив ее на счетах бухгалтерского учета, организация может перенести эти суммы в Книгу доходов и расходов.

Если же организация бухгалтерский учет не ведет, то для расчета курсовых разниц придется брать данные первичных документов. Проще всего вести учет курсовых разниц по валютному счету: они определяются на основании выписок банка о движении средств.

А вот для учета курсовых разниц по обязательствам (требованиям) организации все равно необходимо вести аналитический учет расчетов с покупателями, с поставщиками и иными дебиторами и кредиторами. Такой учет можно вести в любой удобной форме. Основное условие: учет расчетов с иностранными покупателями и поставщиками должен вестись одновременно в валюте и рублях.

Именно по состоянию расчетов на определенные даты и можно будет вычислить курсовые разницы и отразить их затем в налоговом учете.

Аналогичным образом необходимо действовать и предпринимателям, которые освобождены от ведения бухгалтерского учета.

Покажем, как отразить курсовые разницы в Книге учета доходов и расходов применительно к экспортной операции.

Пример 4. 1 апреля 2008 г. организация получила аванс в сумме 10 000 евро в счет предстоящей поставки товаров на экспорт. Официальный курс ЦБ РФ на дату зачисления аванса - 35,30 руб. за 1 евро, т.е. сумма в рублях составляет 353 000 руб.

На 30 апреля 2008 г. курс евро - 35 руб.

12 мая 2008 г. состоялась отгрузка товаров на экспорт на сумму 10 000 евро. Курс на дату отгрузки - 34,80 руб. за 1 евро, т.е. стоимость отгруженных товаров в рублях - 348 000 руб.

Предположим, что организация поступившую сумму 10 000 евро не расходовала и она продолжает числиться на валютном счете.

На 31 мая 2008 г. курс евро - 34,90 руб.

На 30 июня 2008 г. курс евро - 35,30 руб.

Других доходов и расходов не было.

На дату зачисления аванса в иностранной валюте на счет в банке организация должна признать доход (выручку от реализации). С этой целью сумма поступившего аванса в иностранной валюте пересчитывается в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату получения дохода (п. 3 ст. 346.18 НК РФ).

В данном случае при получении от покупателя аванса в счет предстоящей отгрузки товаров у организации возникло обязательство в иностранной валюте. Поэтому курсовые разницы нужно считать как по иностранной валюте, находящейся на счете организации в банке, так и по сумме обязательства перед иностранным покупателем. Если организация израсходует часть суммы в валюте, то курсовая разница будет определяться на остаток суммы на валютном счете.

Если курс иностранной валюты увеличивается, то возникает положительная курсовая разница по остатку валюты на счете в банке, которая зачисляется в доходы, а если уменьшается, то - отрицательная курсовая разница, которая включается в расходы.

Обязательство по отгрузке товаров в счет полученного аванса также подлежит пересчету по официальному курсу Банка России. При уменьшении курса происходит уценка обязательства (образуется положительная разница) и организация получает доход. Если курс увеличивается, то происходит удорожание обязательства и образуется отрицательная курсовая разница, которая включается в расходы.

В разд. I "Доходы и расходы" Книги учета доходов и расходов эти операции отражаются следующим образом.

Регистрация			Сумма, руб.	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
1	1 апреля 2008 г.	Выписка по валютному счету в банке. Получен аванс в счет предстоящей поставки товаров на экспорт (10 000 евро x 35,30 руб/евро)	353 000	
2	30 апреля 2008 г.	Выписка по валютному счету в банке. Отражена отрицательная курсовая разница по сумме иностранной валюты на счете в банке (10 000 евро x 35 руб/евро - 10 000 евро x 35,30 руб/евро)		3 000
3	30 апреля 2008 г.	Ведомость учета расчетов с покупателями. Отражена положительная курсовая разница в связи с уценкой обязательства организации по поставке товаров (10 000 евро x 35 руб/евро - 10 000 евро x 35,30 руб/евро)	3 000	

4	12 мая 2008 г.	Ведомость учета расчетов с покупателями. Отражена положительная курсовая разница в связи с уценкой обязательства организации по поставке товаров на дату отгрузки (10 000 евро x 34,80 руб/евро - 10 000 евро x 35 руб/евро)	2 000	
5	31 мая 2008 г.	Выписка по валютному счету в банке. Отражена отрицательная курсовая разница по сумме иностранной валюты на счете в банке (10 000 евро x 34,90 руб/евро - 10 000 евро x 35 руб/евро)		1 000
6	30 июня 2008 г.	Выписка по валютному счету в банке. Отражена положительная курсовая разница по сумме иностранной валюты на счете в банке (10 000 евро x 35,30 руб/евро - 10 000 евро x 34,90 руб/евро)	4 000	
Итого за II квартал 2008 г.			362 000	4 000

РАСХОДЫ НА ОБСЛУЖИВАНИЕ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ

С 1 января 2008 г. расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники выделены в отдельный пп. 35 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Причем это изменение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

В соответствии с Федеральным законом от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" все организации и предприниматели, реализующие товары (работы, услуги) за наличный расчет, должны применять ККТ. Не являются исключением и налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Применение ККТ при осуществлении наличных денежных расчетов является законодательно установленной обязанностью организации или предпринимателя. Заключение договора на техническое обслуживание ККТ в центре технического обслуживания является одним из условий регистрации ККТ в налоговых органах. Поэтому затраты на обслуживание ККТ, без сомнения, являются обоснованными и экономически оправданными расходами на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонней организацией.

Отметим, что фактически с появлением в перечне разрешенных расходов нового пп. 35 на практике ничего не изменилось.

Дело в том, что и раньше Минфин России не возражал против учета расходов на обслуживание ККТ (по регистрации ККТ в налоговой инспекции, их переосвидетельствованию, техническому обслуживанию и пломбированию и т.п.) при исчислении налоговой базы по единому налогу при УСН. Налоговики разрешали учитывать такие расходы в качестве материальных расходов на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 и пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ (см., например, Письма Минфина России от 02.11.2007 N 03-11-05/261 и от 16.08.2005 N 03-11-04/2/49, ФНС России от 24.02.2005 N 22-1-11/247@).

РАСХОДЫ ПО ВЫВОЗУ ТВЕРДЫХ БЫТОВЫХ ОТХОДОВ

Этот вид расходов доставлял проблемы практически всем организациям и предпринимателям с самого начала применения упрощенной системы налогообложения. Налоговые органы и Минфин России не разрешали учитывать эти расходы, мотивируя это тем, что они не предусмотрены ст. 346.16 Налогового кодекса РФ (см., например, Письма Минфина России от 09.04.2007 N 03-11-04/2/95, ФНС России от 24.02.2005 N 22-1-11/247@).

С 1 января 2008 г. расходы по вывозу твердых бытовых отходов включены в перечень разрешенных расходов отдельным пунктом (пп. 36 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Причем это изменение, внесенное в ст. 346.16 НК РФ Законом N 85-ФЗ, имеет обратную силу и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

Это значит, что если в течение 2007 г. вы оплачивали вывоз бытовых отходов, то последним днем декабря 2007 г. все эти затраты можно отразить в расходах и учесть при расчете единого налога за 2007 г.

РАСХОДЫ, НЕ УЧИТЫВАЕМЫЕ ПРИ УСН

В приведенной ниже таблице мы свели разъяснения налоговых органов по учету расходов, которые, по их мнению, не должны учитываться в целях налогообложения. Эта информация поможет вам избежать лишних споров с налоговиками.

Вид расходов	Реквизиты документа	Примечание
Расходы на обеспечение нормальных условий труда, а именно расходы, связанные с приобретением и установкой кондиционеров в офисном помещении	Письмо УФНС по г. Москве от 05.10.2007 N 18-11/3/095267	Подробнее см. с. 92 - 93
Расходы, связанные с возмещением убытков частным охранным предприятием своим клиентам от хищения принадлежащего им имущества	Письмо Минфина России от 17.08.2007 N 03-11-04/2/202	Отметим, что этот запрет касается не только частных охранных предприятий. Штрафные санкции, выплачиваемые контрагентам по хозяйственным договорам, при "упрощенке" в составе расходов не учитываются
Расходы на приобретение имущественных прав	Письмо Минфина России от 31.07.2007 N 03-11-04/2/191	В Письме рассмотрена ситуация, когда организация, применяющая УСН, уступила другому юридическому лицу право требования, полученное в результате заключения ранее данной организацией договора долевого участия в строительстве. Организация спрашивала, вправе ли она учесть в составе расходов стоимость приобретенного ранее имущественного права
Расходы, связанные с участием организации в конкурсных торгах (тендерах) на право заключения контрактов и договоров	Письмо Минфина России от 02.07.2007 N 03-11-04/2/173	
Расходы по оплате услуг организаций по вывозу мусора и твердых бытовых отходов, услуг по уборке территории	Письмо Минфина России от 09.04.2007 N 03-11-04/2/95	Подробнее см. с. 204
Расходы по оплате услуг, осуществляемых сторонней организацией по ведению кадрового учета (ввиду отсутствия отдела кадров)	Письмо Минфина России от 29.03.2007 N 03-11-04/2/72	

Расходы на обеспечение нормальных условий труда, а именно расходы, связанные с приобретением питьевой воды и приобретением обогревателей для административного здания	Письмо Минфина России от 26.01.2007 N 03-11-04/2/19	
Расходы на подписку на печатные издания, в том числе расходы на подписку на бухгалтерскую литературу	Письмо Минфина России от 17.01.2007 N 03-11-04/2/12	
Расходы на приобретение печатных изданий по налоговому учету, а также отраслевых справочников	Письмо УФНС по г. Москве от 15.01.2007 N 18-11/3/02091@	
Расходы на оплату услуг персонала, предоставленного по договору аутсорсинга	Письмо Минфина России от 28.11.2006 N 03-11-04/3/511	

ПРИЛОЖЕНИЕ

Налоговый кодекс Российской Федерации

Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения <*>

<*> Приведена редакция, действующая с 1 января 2008 г.

Статья 346.11. Общие положения

1. Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном настоящей главой.

2. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 настоящего Кодекса.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Основные документы и принятые в книге сокращения	
Введение	
Общие правила признания расходов	
Расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств	
Учет затрат на основные средства, приобретенные до перехода на УСН	
Учет затрат на основные средства, приобретенные после перехода на УСН	
Пересчет налоговой базы при реализации (передаче) основных средств	
Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств	
Расходы на приобретение (создание) нематериальных активов	
Инновационные расходы	
Расходы, связанные с приобретением авторских прав	
Расходы на НИОКР	
Расходы на ремонт основных средств	
Арендные (в том числе лизинговые) платежи	
Материальные расходы	
Сырье, материалы	
Коммунальные услуги	
Экологически опасные отходы	
Плата за негативное воздействие на окружающую среду	
Работы (услуги) производственного характера	
Спецодежда	
Медицинские осмотры работников	
Прочие расходы	
Расходы на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности	
Расходы на оплату труда	
Пособия по временной нетрудоспособности	
Расходы на обязательное страхование работников и имущества	
Налог на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам)	
Проценты по кредитам и займам, оплата услуг кредитных организаций	
Проценты по кредитам и займам	
Оплата услуг кредитных организаций	
Расходы на пожарную безопасность, на охрану имущества, охранно-пожарную сигнализацию	
Расходы на содержание служебного транспорта	
Компенсации за использование личных автомобилей	
Расходы на содержание служебного транспорта	
Расходы на командировки	
Плата за нотариальное оформление документов	
Расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги	
Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации	
Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги; расходы на услуги связи	
Расходы на приобретение права пользования программами для ЭВМ и баз данных	
Расходы на рекламу	
Расходы на подготовку и освоение новых производств	
Суммы налогов и сборов	
Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации	
Стоимость приобретенных товаров	
Учет расходов, связанных с реализацией	
Учет "входного" НДС	
Расходы на выплату комиссионных и агентских вознаграждений	
Расходы по изготовлению документов кадастрового и технического учета	
Расходы на проведение экспертизы, обследований, выдачу заключений, которые обязательны для получения лицензии на конкретный вид деятельности	
Периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности	
Расходы на подготовку и переподготовку кадров	
Курсовые разницы	
Расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники	
Расходы по вывозу твердых бытовых отходов	
Расходы, не учитываемые при УСН	
Приложение. Глава 26.2 НК РФ	