



Переходим На "Упрощёнку"

Перед небольшими организациями, средняя численность работников которых не превышает 100 человек, и индивидуальными предпринимателями, в том числе предпринимателями, использующими труд наёмных работников (с тем же ограничением по средней численности), в ноябре возникает дилемма: продолжать ли использовать общие режимы налогообложения или же со следующего года перейти на упрощённую систему налогообложения.

Преимущества

Положительным моментом при переходе на УСН является то, что налогоплательщики, использующие этот специальный режим налогообложения, не уплачивают некоторые налоги. Так, организации освобождаются от обязанности по уплате налогов на прибыль и имущество организаций, индивидуальные же предприниматели не уплачивают налог на доходы физических лиц с доходов по предпринимательской деятельности, налог на имущество в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности. При этом как организации, так и индивидуальные предприниматели не признаются плательщиками НДС за исключением НДС, подлежащего уплате:

- при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, а также
- при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором доверительного управления имуществом ([п. 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ](#)).

Непризнание плательщиками НДС позволяет им не оформлять счета-фактуры при получении авансов в счёт поставки товаров (работ, услуг) и их отгрузке, не возникает у них необходимость ведения книг покупок и продаж.

Однако если "упрощенцы" выставят покупателю счёт-фактуру с выделенной суммой НДС, то им надлежит:

- уплатить её в бюджет ([подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ](#), письмо Минфина России [от 07.09.09 № 03-07-11/219](#));
- отразить её в книге продаж;
- представить в инспекцию ФНС России налоговую декларацию по НДС.

Принять решение о переходе необходимо до конца этого месяца, так как 30 ноября — последний день подачи в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) соответствующего заявления ([п. 1 ст. 346.13 НК РФ](#)).

Не являясь плательщиками НДС, "упрощенцы" не вправе принимать к вычету входной НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам (далее - товары). Данные суммы учитываются в их стоимости, что повышает себестоимость производимых товаров. Но это увеличение за счёт неначисления НДС при реализации всё же может не приводить к превышению их окончательной стоимости по сравнению со стоимостью тех же товаров, устанавливаемой при обычном режиме налогообложения. И хотя стоимость товаров у "упрощенцев" может быть и меньшей, чем у плательщиков НДС, не исключена вероятность, что покупатели предпочтут приобрести их всё же у плательщиков, исчисляющих налоги в общем порядке. Ведь в этом случае покупатели вправе принять к вычету выставленную им сумму НДС. А это, в свою очередь, может привести к меньшей себестоимости производимых ими товаров.

"Упрощенцы", производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в силу [подпункта 1 пункта 1 статьи 5 Федерального закона от 24.07.09 № 212-ФЗ](#) "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" признаются плательщиками страховых взносов:

- в Пенсионный фонд РФ - на обязательное пенсионное страхование;
- в Фонд социального страхования РФ - на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- в Федеральный и территориальные фонды ОМС - на обязательное медицинское страхование.

Общий тариф страховых взносов на все виды обязательного страхования для "упрощенцев" в 2010 году установлен в размере 14 %. Причём всю исчисленную по этому тарифу сумму страховых взносов страхователь должен будет направить в ПФР, поскольку размер тарифов страховых взносов в остальные внебюджетные фонды - ФСС России, ФФОМС и ТФОМС - равен 0 % ([подп. 2 п. 2 ст. 57](#) закона № 212-ФЗ).

Указанные тарифы следует применять, пока доход физического лица, исчисленный нарастающим итогом с начала расчётного периода, не превысит 415 000 руб. С сумм же выплат и иных вознаграждений, начисляемых физическим лицам и превышающих указанные 415 000 руб., страховые взносы не взимаются ([п. 4 ст. 8 закона № 212-ФЗ](#)).

Но, к сожалению, такие льготные тарифы будут действовать лишь в следующем году. С 2011 года "упрощенцы", как и плательщики с общим порядком налогообложения, исчислять страховые взносы будут по одинаковым тарифам:

- 26 % - в Пенсионный фонд РФ;
- 2,9 % - в Фонд социального страхования РФ;
- 2,1 % - в Федеральный фонд ОМС;
- 3,0 % - в территориальный фонд ОМС ([п. 2 ст. 12](#) закона 212-ФЗ).

Следовательно, одно из преимуществ УСН: экономия в начислении социальных платежей через год канет в Лету.

Плательщиками указанных страховых взносов также признаются "упрощенцы" - индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам ([подп. 2 п. 1 ст. 5](#) закона № 212-ФЗ). Размер взносов они будут определять, исходя из стоимости страхового года. Она же, в свою очередь, определяется как произведение трёх сомножителей:

- МРОТ, установленного на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы;
- тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд и
- количества месяцев в году - 12 ([п. 2 ст. 11](#) закона № 212-ФЗ).

Если исходить из того, что на 1 января 2010 года будет применяться ныне установленный размер МРОТ, а именно 4330 руб., то "упрощенцы" - индивидуальные предприниматели должны уплатить в Пенсионный фонд РФ в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование 7274,40 руб. (4330 руб. x 12 x 14 %).

Также с выплат, производимых наёмным работникам, "упрощенцы" должны начислять страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Переход на "упрощенку" освобождает организацию от обязанности ведения бухгалтерского учёта, за исключением учёта основных средств и нематериальных активов ([п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ](#) "О бухгалтерском учёте"). Но освобождение от ведения бухгалтерского учёта по своей сути формально.

В большинстве случаев у "упрощенцев"-организаций возникает необходимость его ведения в силу иных законов:

Наличие у «упрощенцев» (как у организаций, так и у индивидуальных предпринимателей) объектов по транспортному и (или) земельному налогу обязывает их исчислять и уплачивать указанные налоги в соответствии с законодательством о налогах и сборах. При этом они не освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщиков налоговых агентов, предусмотренных НК РФ (п. 2, 3 и 5 ст. 346.11 НК РФ).

- у акционерных обществ - исходя из норм [пункта 3 статьи 29](#), [пункта 3 статьи 35](#), [пункта 2 статьи 42](#), [статьи 78 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ](#) "Об акционерных обществах";
- у обществ с ограниченной ответственностью - исходя из норм абзаца 2 [пункта 1 статьи 18](#), [статьи 23](#), [пункта 1 статьи 45](#), [пункта 1 статьи 46](#), [пункта 2 статьи 40 Федерального закона от 08.02.98 № 14-ФЗ](#) "Об обществах с ограниченной ответственностью".

В определении от 13.06.06 № 319-О Конституционный суд РФ фактически подтвердил необходимость ведения бухгалтерского учёта акционерными обществами. Высшие судьи не нашли противоречий между нормами вышеупомянутых [законов № 129-ФЗ](#) и [№ 208-ФЗ](#). При этом они указали, что, несмотря на освобождение от обязанности вести бухгалтерский учёт, акционерным обществам необходимо составлять бухгалтерскую отчётность по данным об имущественном и финансовом положении, а также по результатам хозяйственной деятельности в целях обеспечения информационной открытости и возможности реализации акционерами своих прав, в том числе права получать информацию о деятельности акционерного общества.

Минфин России практически с момента введения [главы 26.2 НК РФ](#) напоминал хозяйственным обществам указанных организационно-правовых форм, что обязанность ведения бухгалтерского учёта, несмотря на существующую норму [закона № 129-ФЗ](#) об освобождении, для них установлена специальными федеральными законами (упомянутыми законами [№ 14-ФЗ](#) и [№ 208-ФЗ](#)). Минфиновцы настаивают также и на необходимости представления данными "упрощенцами" бухгалтерской отчётности в налоговые органы (письма Минфина России [от 20.04.09 № 03-11-06/2/67](#), [от 13.04.09 № 07-05-08/156](#)).

Позиция же налоговиков не столь жёсткая. По их мнению, организациям, которые применяют УСН, представлять бухгалтерскую отчётность не требуется. За непредставление в налоговый орган бухгалтерской отчётности такие "упрощенцы" не могут быть привлечены к налоговой ответственности по [пункту 1 статьи 126 НК РФ](#) и к административной - по [пункту 1 статьи 15.6 КоАП РФ](#) (письмо ФНС России [от 15.07.09 № ШС-22-3/566](#)).

Существующие ограничения

Индивидуальные предприниматели не вправе применять упрощенную систему налогообложения, если:

- ими применяется система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- они занимаются производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых, а также игорным бизнесом;
- средняя численность наёмных работников у них за налоговый (отчётный) период превышает 100 человек.

При этом показатель средней численности работников определяется в соответствии с Указаниями по заполнению и представлению унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения: № П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", № П-2 "Сведения об инвестициях", № П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", № П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников", формы № П-5 (М) "Основные сведения о деятельности организации" (утв. постановлением Росстата [от 12.11.08 № 278](#)).

Для организации перечень ограничений расширен. К упомянутым выше позициям добавляется:

- наличие филиалов и (или) представительств;
- превышение величины остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по бухгалтерскому учёту 100 000 000 руб.;
- владение более 25 % доли уставного капитала другими организациями;
- участие в соглашении о разделе продукции.

Совмещение УСН с ЕНВД законодателем разрешено. Но упомянутые выше ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности ([п. 4 ст. 346.12 НК РФ](#)).

Бухгалтерский учёт, на наш взгляд, «упрощенку»-организации всё-таки нужен с практической точки зрения: он наилучшим образом покажет её финансовое положение, поможет всесторонне оценить результаты её деятельности.

Для организаций установлено ещё ограничение по размеру доходов в году, когда ими представляется заявление о переходе. Величина доходов, определяемая в соответствии со статьёй 248 [НК РФ](#), за девять месяцев этого года у организаций - соискателей "упрощенки" не должна превышать 45 000 000 руб. ([п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ](#)). Напомним, что [пункт 2.1 статьи 346.12 НК РФ](#) введён в [главу 26.2 НК РФ](#) с 22 июля текущего года Федеральным законом [от 19.07.09 № 204-ФЗ](#) "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" ([подп. "а" п. 1 ст. 1, п. 2 ст. 4](#) закона № 204-ФЗ). Указанный размер предельного дохода теперь не индексируется на коэффициенты-дефляторы, ежегодно устанавливаемые Минэкономразвития России (абз. 2 [п. 2 ст. 346.12 НК РФ](#)) (на 2009 год его размер, 1,538, утверждён приказом Минэкономразвития России [от 12.11.08 № 395](#)), поскольку действие норм:

- абзаца 1 [пункта 2 статьи 346.12 НК РФ](#), которой устанавливался лимит доходов при переходе на "упрощенку" - 15 000 000 руб., - приостановлено до 1 октября 2012 года;
- абзаца 2 этого же [пункта статьи 346.12 НК РФ](#), позволяющей индексировать указанную предельную величину на коэффициенты-дефляторы, - до 1 января 2013 года ([п. 1, 2 ст. 2](#) закона № 204-ФЗ).

Сумму своих доходов за 9 месяцев организация-соискатель определяет по правилам [статьи 248 НК РФ](#) ([п. 1 ст. 346.15 НК РФ](#)). Это означает, что при её определении необходимо учитывать как доходы от реализации в соответствии со [статьёй 249 НК РФ](#), так и внереализационные доходы согласно [статье 250 НК РФ](#) (письмо Минфина России [от 31.12.08 № 03-11-04/2/208](#)). При этом из них исключается НДС (абз. 5 [п. 1 ст. 248 НК РФ](#)).

Отметим, что для "упрощенцев" установлен предельный размер доходов, при котором они вправе использовать данный специальный налоговый режим. В 2010 году он равен 60 000 000 руб. ([п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ](#)). Эта величина не будет меняться вплоть до 2013 года. Поскольку действующая в текущем году норма по установлению предельной суммы доходов - проиндексированные на коэффициенты-дефляторы 20 000 000 руб. ([п. 4 ст. 346.13](#)) - приостанавливается с 1 января 2010 года по 31 декабря 2012 года ([п. 3 ст. 2 закона № 204-ФЗ](#)).

Выбор объекта обложения

Основным вопросом, который придётся решать соискателям упрощенной системы налогообложения, станет выбор объекта налогообложения. Таким образом согласно [пункту 1 статьи 346.14 НК РФ](#) может быть "доходы" либо "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Для каждого объекта установлена своя ставка налога. Для объекта в виде доходов таковая - 6 % ([п. 1 ст. 346.20 НК РФ](#)). При объекте налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" ставка налога - 15 %. В части последней законодательным (представительным) органам субъектов РФ предоставлено право установки соответствующими региональными законами дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков в пределах от 5 до 15 % ([п. 1 и 2 ст. 346.20 НК РФ](#)).

Какой же объект налогообложения выбрать соискателю? Для обоснования выбора попытаемся воспользоваться некоторыми экономическими показателями.

Равенство исчисленных величин единого налога с использованием указанных объектов отражается следующим уравнением:

$$6 \% \times Д = 15 \% \times (Д - Р),$$

где Д - полученные доходы, Р - понесённые расходы.

Несколько упростим условие. Полагаем, что у соискателя доходами является исключительно выручка (В). Тогда в качестве расходов принимается себестоимость (С). Следовательно, приведённое выше уравнение примет вид

$$6 \% \times В = 15 \% \times (В - С).$$

Прибыль (П), как известно, - это разность между выручкой и себестоимостью. Воспользуемся ею в нашем уравнении:

$$6 \% \times (С + П) = 15 \% \times П.$$

Себестоимость и прибыль связаны между собой через показатель рентабельности (Р):

$$Р = П : С.$$

Используя это соотношение, заменим в уравнении прибыль:

$$6 \% \times (С + Р \times С) = 15 \% \times Р \times С.$$

Сократив в обеих частях уравнения себестоимость, находим выражение для рентабельности:

$$6 \% = (15 \% - 6 \%) \times Р$$

или

$$Р = 66,67 \% (6 : 9).$$

Кроме того, упрощённую систему налогообложения не вправе применять банки, страховщики, негосударственные пенсионные и инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды, бюджетные учреждения, иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории РФ, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований (п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Если предполагаемая рентабельность деятельности будет составлять более 66,67 %, то соискателю целесообразно выбрать в качестве объекта налогообложения доходы. Если же предполагаемая рентабельность будет составлять менее 66,67 %, то в качестве объекта налогообложения ему надлежит выбрать доходы, уменьшенные на величину расходов.

Но это можно назвать лишь первой итерацией.

Так, "упрощенец" с объектом в виде доходов вправе уменьшить величину налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчётный) период, на сумму страховых взносов:

- по всем вышеперечисленным видам обязательного страхования, а также
- на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, -

уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Поэтому следует оценить и возможное уменьшение уплачиваемого налога. Если положить уменьшение на максимальную величину, то есть до 3 %, то пороговый уровень рентабельности снизится до 25 % (3 / 12 (15 - 3)).

При принятии в субъекте РФ пониженной ставки налога для видов деятельности, которыми занимается соискатель, выбравший объектом доходы, уменьшенные на величину расходов, именно её и необходимо учитывать при расчёте.

Существуют и другие аспекты, которые могут повлечь за собой изменение полученной величины рентабельности.

В доходах при "упрощёнке" помимо выручки от реализации товаров (работ, услуг) учитываются и внереализационные доходы. Перечень таких доходов приведён в [статье 250 НК РФ](#). Соискателю необходимо оценить вероятность их возникновения при использовании УСН.

Ещё одна вероятностная характеристика возникает в связи с кассовым методом ведения учёта доходов и расходов при УСН ([п. 1 и 2 ст. 346.17 НК РФ](#)).

Принимая решение об определении объекта налогообложения, необходимо учесть также и возможность уплаты минимального налога при объекте налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов". Минимальный налог уплачивается в случае, если за

налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1 % налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со [статьёй 346.15 НК РФ \(п. 6 ст. 346.18 НК РФ\)](#).

Пример 1

За 2010 год налогоплательщик, у которого объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", получил доход в сумме 54 158 600 руб., понесённые же им при этом расходы - 50 897 300 руб.

Величина налога, исчисленного в общем порядке, составит 489 195 руб. ((54 158 600 руб. - 50 897 300 руб.) x 15 %), сумма же минимального налога - 541 586 руб. (54 158 600 руб. x 1 %). Так как по итогам года сумма минимального налога превысила величину налога, исчисленного в общем порядке (541 586 > 489 195), то налогоплательщик должен уплатить именно её.

Требования по оформлению налоговой документации к "упрощенцам" с объектом "доходы" менее жёсткие, чем к их коллегам, выбравшим альтернативный объект налогообложения. Для налогового учёта "упрощенцами" используется книга учёта доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощённую систему налогообложения (форма книги и порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждены приказом Минфина России [от 31.12.08 № 154н](#)). Графу 5 "Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы" данной книги "упрощенцам" с объектом "доходы, уменьшенные на величину расходов" надлежит заполнять в обязательном порядке, "доходники" же могут её заполнять по желанию ([п. 2.5](#) Порядка заполнения книги учёта доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощённую систему налогообложения). Необходимость наличия первичных документов, подтверждающих понесённые расходы, для "доходников" не столь критична, как для "упрощенцев" - "расходников".

Большинство соискателей вправе воспользоваться любым из объектов, исключение сделано лишь для лиц, являющихся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом. Для них объект налогообложения — доходы, уменьшенные на величину расходов ([п. 3 ст. 346.14 НК РФ](#)).

Учитывая нестабильную и сложно прогнозируемую ситуацию, сложившуюся в экономике нашей страны, определить предполагаемую рентабельность соискателю будет достаточно сложно. Остаётся прибегнуть к методу "проб и ошибок" - выбрать объект налогообложения. Налоговый период проработать с ним. Набрать статистику по доходам и расходам. Сравнить, какую сумму налога пришлось бы уплатить при использовании другого объекта обложения. Если другой объект даст более приемлемые экономические показатели, то вполне уместно его и применять со следующего календарного года: объект налогообложения "упрощенцем" может быть изменён с начала налогового периода ([п. 2 ст. 346.14 НК РФ](#)). Налогоплательщику об этом надлежит уведомить налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором им предполагается изменить объект налогообложения.

Заявление на переход

Налоговиками в своё время была разработана [форма № 26.2-1](#) "Заявление о переходе на упрощённую систему налогообложения" (утв. приказом [от 19.09.02 № ВГ-3-22/495](#)). Её они рекомендуют использовать всем соискателям УСН - как организациям, так и индивидуальным предпринимателям.

В заявлении потенциальные налогоплательщики указывают выбранный объект налогообложения. Помимо этого организации в подаваемом документе должны привести размер доходов за девять месяцев текущего года, величины средней численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества, а также отразить неучастие в соглашениях о разделе продукции. Кроме того, в заявлении подтверждается соблюдение всех условий и ограничений, определяемых [главой 26.2 НК РФ](#) при переходе на "упрощенку". Если соискатель применял до этого упрощённую систему налогообложения, то он должен указать год, когда это происходило, так как налогоплательщик, вернувшийся с УСН на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на "упрощенку" не ранее чем через один год после того, как им было утрачено право на её применение ([п. 7 ст. 346.13 НК РФ](#)).

Указанным приказом МНС России [№ ВГ-3-22/495](#) утверждены ещё две формы:

- уведомление о возможности применения упрощённой системы налогообложения ([форма № 26.2-2](#));
- уведомление о невозможности применения упрощённой системы налогообложения ([форма № 26.2-3](#)).

Уведомление по [форме № 26.2-2](#) выдаётся соискателю, когда налоговые органы согласны с переходом организации или индивидуального предпринимателя на "упрощенку". Уведомление по [форме № 26.2-3](#) направляется соискателю, когда налоговые органы считают, что он не вправе применять специальный налоговый режим. В направляемой в этом случае форме налоговики должны указать причину такого отказа.

Как было сказано выше, переход на УСН осуществляется в заявительном порядке. Следовательно, достаточным основанием для применения "упрощенки" является сам факт подачи заявления. Поэтому отсутствие разрешительного уведомления инспекции не означает невозможность применения организацией или индивидуальным предпринимателем данного специального налогового режима.

В то же время добровольный переход на УСН влечёт за собой определённый риск. Если соискатель неверно истолкует налоговое законодательство, то переход на этот специальный режим могут признать неправомерным. Тогда несостоявшемуся "упрощенцу" придётся уплатить налоги, исчисляемые при общем режиме. Помимо этого ему начислят пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов по общему режиму.

Соискатель, получивший от налогового органа уведомление о возможности применения УСН, освобождается от обязанности уплаты всех штрафов и пеней, которые могли бы быть ему доначислены за период неправомерного использования УСН. Указанное уведомление в этом случае можно приравнять к письменным разъяснениям уполномоченного органа о порядке исчисления и уплаты налогов. А при наличии таких письменных разъяснений к налогоплательщику нельзя применить санкции в виде пеней и штрафов ([п. 8 ст. 75](#) и [подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ](#)). Подтверждается это и арбитражной практикой - постановлением Президиума ВАС России от 07.10.08 № 6159/08, ФАС Западно-Сибирского округа от 12.03.09 по делу № Ф04-761/2009 (274-А27-29).

Налоговая себестоимость при «упрощенке» в большинстве случаев отличается от налоговой себестоимости, исчисляемой при общем режиме. Перечень расходов, которые «упрощенцы» с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов» могут учесть при исчислении налога, приведён в пункте 1 статьи 346.16 НК РФ. И он является закрытым. Следовательно, необходима поправка на такую «закрытость».

В то же время ВАС России в определении от 29.01.09 № ВАС-17613/08 посчитал, что упомянутое уведомление не носит характер разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, в связи с чем доводы заявителя о неправомерном начислении пеней были им отклонены.

Если же соискатель начинает применять УСН несмотря на получение от налогового органа уведомления о невозможности применения этой системы налогообложения, то риск неблагоприятных последствий, вызванных неправомерным переходом на "упрощенку", несёт именно налогоплательщик. Эти последствия состоят в том, что налоговый орган при проведении выездной проверки (иных мероприятий налогового контроля) имеет право доначислить налоги, которые положено уплачивать при общем режиме налогообложения, и пени за их несвоевременную уплату, а также штрафы за нарушение сроков уплаты налогов и непредставление налоговых деклараций по соответствующим налогам (постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.01.08 № А05-6431/2007).

Соискатель, указав в заявлении на переход объект налогообложения, до начала применения УСН может его поменять. Об изменении избранного объекта налогообложения ему надлежит уведомить налоговый орган до 20 декабря (абз. 2 [п. 1 ст. 346.13 НК РФ](#)).

Переходные явления

При смене любого налогового режима возникают переходные процессы. Не обходится без них и переход на "упрощенку".

Первое, с чем столкнутся соискатели УСН ещё до начала её использования, - так это с необходимостью восстановления сумм НДС, ранее принятых к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, нематериальным активам и имущественным правам, используемым в производственной деятельности после перехода на этот специальный налоговый режим ([подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ](#)).

Восстановлению подлежат суммы НДС в отношении:

- товаров, работ, услуг - в размере, ранее принятом к вычету;
- основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учёта переоценки.

Осуществить такое восстановление соискатели "упрощенки" должны в последнем налоговом периоде по НДС, предшествующем переходу на этот специальный налоговый режим, то есть в IV квартале 2009 года. При этом восстановленные суммы налога в налоговом учёте в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав не включаются, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со [статьёй 264 НК РФ](#).

Пример 2

При переходе на упрощённую систему налогообложения на балансе организации на 1 января 2010 года находятся основные средства, нематериальный актив и материалы, по которым НДС был принят к вычету. Данные по совокупностям первоначальной и остаточной стоимостей основных средств (один из объектов был введён в эксплуатацию в 2002 году), нематериальных активов, стоимости материалов, принятых к вычету суммах НДС приводятся в таблице.

Основные средства, приобретённые	Нематериальные			Материалы	
	всего	в 2004 году	до 2004 года	активы	
		и позже			

Первоначальная	15 243 560	12 858 800	2 384 760	198 750	346 850
Остаточная	8 505 246	8 479 528	25 718	78 845	
Сумма вычета НДС	2 791 536	2 314 584	476 952	35 775	62 433

Переход на УСН обязывает организацию в IV квартале 2009 года восстановить ранее принятый к вычету НДС по объектам основных средств, нематериальному активу и материалам.

Переход на УСН осуществляется в заявительном порядке (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Обязательной формы заявления на такой переход нет. Поэтому соискатели могут его оформить в произвольном виде.

По материалам в качестве восстановленной суммы принимается ранее принятая к вычету величина НДС целиком - 62 433 руб.

По объектам основных средств и нематериальному активу восстанавливаемые суммы НДС определяются исходя из пропорции между остаточной и первоначальной стоимостями.

Сумма восстановленного НДС по нематериальному активу - 14 192,10 руб. (78 845 : 198 750 x 35 775).

Так как с 1 января 2004 года ставка НДС была уменьшена с 20 до 18 %, для корректности восстановления суммы НДС по основным средствам необходимо использовать пропорции соответствующих стоимостей по объектам, приобретённым до и после этой даты. С учётом этого восстановленные значения налога по этим группам основных средств составят соответственно 5143,60 руб. (476 952 x 25 718 / 2 384 760) и 1 526 315,04 руб. (2 314 584 x 8 479 528 : 12 858 800), то есть восстановленная сумма НДС по основным средствам - 1 531 458,64 руб. (5143,60 + 1 526 315,04).

Соискатель, указав в заявлении на переход объект налогообложения, до начала применения УСН может его поменять. Об изменении избранного объекта налогообложения ему надлежит уведомить налоговый орган до 20 декабря (абз. 2 п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

Таким образом, совокупное значение восстановленного НДС - 1 608 083,74 руб. (62 433 + 14 192,10 + 5143,60 + 1 526 315,04).

При составлении налоговой декларации по НДС за IV квартал 2009 года (утв. приказом Минфина России от 07.11.06 № 136н) восстановленная сумма налога - 1 608 083,74 руб. - учитывается при заполнении строки 190 подраздела "Налогооблагаемые объекты" раздела 3 "Расчёт суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 - 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации".

Для целей налогообложения прибыли указанная сумма НДС - 1 608 083,74 руб. - включается в декабре текущего года в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

В качестве первичного документа, подтверждающего правильность восстановленной суммы НДС, а также для учёта её при исчислении налога на прибыль используется бухгалтерская справка.

В качестве первичного документа, подтверждающего правильность восстановленной суммы НДС, а также для учёта её при исчислении налога на прибыль используется бухгалтерская справка.

Нередко соискатель до перехода на УСН получает частичную либо полную предоплату в счёт предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, которые будут осуществляться в следующем году. Являясь плательщиком НДС, он исчисляет с этих сумм НДС и уплачивает налог в бюджет. Став же "упрощенцем", как было сказано выше, он не признаётся плательщиком НДС. Естественно, при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав предъявлять покупателю (заказчику) сумму НДС он не будет. Поэтому законодатель предоставил право соискателю принять к вычету исчисленные и уплаченные с предоплат суммы НДС в IV квартале текущего года при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателям в связи с переходом налогоплательщика на "упрощенку".

Таковыми документами будут дополнительное соглашение к договору с указанием стоимости товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав без НДС и платёжные поручения по возврату исчисленных сумм НДС с частичной либо полной предоплаты.

Сами же суммы частичной либо полной предоплаты, полученные до перехода на УСН по указанным договорам, "упрощенцу" надлежит включить в налоговую базу на 1 января 2010 года (подп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Соискателем, использующим в налоговом учёте метод начислений, до перехода на УСН могли быть понесены затраты, которые не были учтены при исчислении налога на прибыль. Став же "упрощенцем", он вправе включить их при расчёте облагаемой базы на дату осуществления при обязательном условии их оплаты (подп. 4 п. 1 ст. 346.25 НК РФ, постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.11.08 по делу № А21-3027/2008).

Организациям с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", у которых имеются полностью оплаченные основные средства и нематериальные активы, необходимо определить их налоговую остаточную стоимость на 1 января 2010 года - разницу между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации согласно нормам главы 25 НК РФ. Именно по этой стоимости данные активы и будут отражаться в целях главы 26.2 НК РФ. В

дальнейшем указанная остаточная стоимость учитывается "упрощенцем" в расходах в соответствии с положениями [подпункта 3 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ](#).