ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....5

1. Упрощенная система налогообложения: условия применения.....8

1.1 Общая характеристика упрощенной системы налогообложения.8

1.2 Правила применения упрощенной системы налогообложения..15

1.3 Элементы налога при упрощенной системе надогообложения..23

2. Доходы, расходы и учет при упрощенной системе налогообложения.....31

2.1 Доходы при упрощенной системе налогообложения.....31

2.2 Расходы при упрощенной системе налогообложения.....41

2.3 Ведение учета при упрощенной системе налогообложения.....51

3. Совершенствование и перспективы упрощенной системы налогообложения.....63

3.1 Изменения в упрощенной системе налогообложения в 2014-2015 годах…… 63

3.2 Проблемы упрощенной системы налогообложения.....65

3.3 Перспективы упрощенной системы налогообложения.....69

Заключение.....72

Список использованной литературы.....76

Приложение 1. Форма налоговой декларации по упрощенной системе налогообложения.....прил.1

Введение

Законодатель ввел в НК РФ специальные налоговые режимы, чтобы понизить налоговое обременение для предприятий малого и ряда предприятий среднего бизнеса, позволить субъектам предпринимательской деятельности самостоятельно выбирать максимально удобную для данных компаний систему налогообложения. Упрощенная система налогообложения также проще традиционной по процедуре, что сокращает затраты на бухгалтера.

Разделом VIII НК РФ предусмотрены следующие специальные налоговые режимы: единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, патентная система налогообложения. Из перечисленных специальных режимов наибольшей популярностью пользуется УСН, потому что является наиболее гибкой. Соответственно, **актуальность** данной темы дипломной работы сложно переоценить. Коммерсанты- «упрощенцы» взамен нескольких налогов уплачивают один (единый налог при УСН), который рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период. Кроме того, УСН дает налогоплательщикам дополнительные выгоды ввиду возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также упрощенную форму ведения бухгалтерского учета.

Принципиальным следует назвать положение о том, что специальные налоговые режимы применяются в порядке, установленном НК, и не могут создавать более жесткие условия налогообложения по сравнению с общими условиями.

Объект исследования – УСН как специальный налоговый режим.

Предмет исследования – особенности использования УСН, специфика формирования доходов и расходов при УСН, а также нормы налогового права, регламентирующие применение УСН.

Методология настоящего исследования отличается совокупностью общенаучных методов синтеза и анализа со специальными методами экономической и юридической наук. Так, при сопоставлении УСН с традиционным налогообложением используется сравнительный метод, при анализе внесения изменений в нормы права, посвященные УСН, на протяжении нескольких лет – историко-правовой метод, при оценке популярности УСН в России – статистический метод и т.д.

Теоретической и методологической базой написания дипломной работы послужили законодательные акты и нормативные документы Российской Федерации, разъясняющие письма Министерства Финансов РФ, рекомендации Федеральной налоговой службы, а также постановления и определения Арбитражных судов различных округов РФ.

На данное время существует немало пособий, посвященных УСН. Тем не менее, вопрос о комплексном исследовании до сих пор остается актуальным по двум причинам. Во-первых, законодательство имеет тенденцию быстро меняться. В НК РФ вносятся поправки, и описания из недавних пособий устаревают. Во-вторых, пособия для бухгалтеров и налоговых юристов носят чисто практический характер, их авторы редко предпринимают попытки осмыслить значение феномена УСН в российской налоговой системе в целом. Соответственно, самыми достоверными источниками информации являются официальные документы и сайты Министерства финансов РФ и налоговых органов РФ. Среди периодических изданий особого внимания заслуживают «Налоговый вестник» и «Финансы», а из научной литературы – труды Айнулловой Д.Г., Барановой Л.Г., Касьянова А.В., Косаревой Т.Е., Майбурова И.А., Перова А.В., Юриновой Л.А, Романовой И.Б., Толкушкина А.В., Феоктистова И.А., Филиной Ф.Н.

Цель дипломной работы - определение особенностей применения УСН, формирования и учета доходов и расходов как налоговой базы в организациях на примере ООО «ВЕКТРА-М», применяющего УСН.

Для достижения указанной цели необходимо выполнить следующие **задачи**:

- дать общую характеристику упрощенной системы налогообложения;

- определить и охарактеризовать основные элементы УСН;

- рассмотреть порядок определения доходов и расходов при УСН (учет доходов от реализации, внереализационных доходов, учет стоимости ОС и НМА и т.д.);

- охарактеризовать требования к ведению налогового учета при УСН;

- выделить проблемы и обозначить пути совершенствования УСН.

Структура настоящей работы определяется введением, тремя тематическими главами, состоящими из параграфов, итоговым заключением, а также списком использованной литературы. Теория на страницах работы соседствует с практическими рекомендациями. Практическая часть работы выполнена на примере ООО «ВЕКТРА-М».

1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

1.1 Общая характеристика упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) есть специальный налоговый режим, описанный в главе 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. В НК РФ отсутствует определение понятия «УСН». Тем не менее, авторы монографий и пособий по налоговому праву и налогообложению нередко предлагают свои определения. Так, по мнению О.В. Рахматуллиной, УСН - это специальный налоговый режим, представляющий собой особый порядок исчисления и уплаты налоговых платежей, предусмотренный НК РФ для отдельных категорий налогоплательщиков в целях уменьшения их налоговой нагрузки путем замены уплаты ряда налогов уплатой единственного налога[1].

С.В. Барулин и Г.В. Жирова предлагают рассматривать специальный правовой режим с двух сторон: как организационно-финансовую категорию и как специальный механизм налогового регулирования. При рассмотрении специального налогового режима как организационно-правовой категории важно обратить свое внимание на два аспекта: с одной стороны, его содержание состоит в движении стоимости в налоговой форме; с другой стороны – это категория специальной организации налогообложения, построенная на особых принципах, и управления налоговым процессом в определенных сферах деятельности. Как форма налогового регулирования специальный налоговый режим может проявляться в виде упрощения общей системы налогов, упрощения налогообложения учета и отчетности, а также в виде

[1] Рахматуллина О.В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование. Монография. Оренбург, 2014. С. 31.

действительного снижения налоговой нагрузки в сравнении с общим правовым режимом[2].

УСН может применяться хозяйствующими субъектами на всей территории России. Для этого не требуется принятие какого-либо законодательного акта субъекта РФ. Таким образом, в отличие от системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, УСН, установленная главой 26.2 НК РФ, применяется на всей территории России[3].

Е.Б. Шувалова и А.Е. Шувалов отмечают, что переход на УСН является добровольным, и организация, подпадающая под формальные критерии возможности перехода на УСН, вправе не переходить на УСН и продолжать использовать обычный режим налогообложения, а также, после перехода на УСН, отказаться от его использования и вернуться к обычному режиму налогообложения.[4]

Как уже было отмечено, при УСН единый «упрощенный» налог замещает собой уплату нескольких налогов. В Таблице 1.1 перечислены налоги, от уплаты которых освобождается налогоплательщик, который перешел на упрощенную систему налогообложения.

Таблица 1.1- Налоги, заменяемые УСН

Единый налог заменяет уплату		
	у организаций	**у предпринимателей**
прямые налоги	Налог на прибыль	Налог на доходы физических лиц
	Налог на имущество организаций (только имущество, не имеющее кадастровой стоимости)	Налог на имущество физических лиц (только имущество, не имеющее кадастровой стоимости)
косвенные налоги	НДС (за исключением НДС, которое подлежит уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России)	

Единый налог при УСН исчисляется на основании результатов деятельности налогоплательщика за весь налоговый период. С 2009 года

---

[2] Гуев А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу РФ (часть первая), 2003 // СПС ГАРАНТ.

[3] Бачмановская Н.П., Халевинский А.И. Упрощенная система налогообложения// Аудит и финансовый анализ, №5, 2006. С. 165-191.

[4] Шувалова Е.Б, Шувалов А.Е. Налоги и налогообложение. М., МЭСИ, 2001.

обязанность налогоплательщиков-«упрощенцев» предоставлять квартальную отчетность, была отменена[5]. Ст. 346.11 закрепляет, что для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на УСН, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности[6].

УСН имеет небольшую историю и продолжает реформироваться и совершенствоваться в настоящее время. Историю преобразования и совершенствования отечественного законодательства об УСН условно можно разделить на 3 этапа:

- вторая половина 80-х годов XX века - 1995 год – период становления предпосылок для создания данного специального налогового режима;

- 1995 год - 2003 год – период принятия Федеральный закон РФ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»;

- 2003 года - по настоящее время – период существования в НК РФ главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения»[7].

Организации и индивидуальные предприниматели, выбравшие УСН, не освобождаются от исполнения:

- обязанностей налоговых агентов, а также обязанностей лиц которые контролируют контролируемые иностранные компании[8];

- обязанностей, предусмотренных Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении

---

[5] Беликова Т. Учет и отчетность в малом бизнесе: бизнес-курс для руководителя малого предприятия. Litres, 2014.

[6] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.01.2015)// Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, N 32, ст. 3340.

[7] Рахматуллина О.В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование. Монография. Оренбург, 2014. С. 9.

[8] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.01.2015)// Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, N 32, ст. 3340.

наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»[9];

- обязанностей по уплате налога на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов и операций с рядом видов долговыми обязательствами, перечисленными в п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ по соответствующим ставкам.

Часто налогоплательщики играют роль налоговых агентов при исчислении доходов физических лиц. Налогоплательщики-»упрощенцы» обязаны в общем порядке рассчитывать, удерживать, а также перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц.

Более того, «упрощенцы» признаются налоговыми агентами в отношении НДС при аренде государственного, муниципального имущества или имущества субъектов РФ[10].

При переходе на УСН налогоплательщик может снизить свои денежные обязательства по уплате налога в 3-4 раза. Чтобы добиться максимальной оптимизации налогообложения, нужно правильно выбрать подходящий объект. Платить налог при УСН можно:

– с доходов (налог составляет 6% от суммы доходов);

– с доходов, уменьшенных на расходы (налог составляет 15% от разницы между доходами и расходами).

Налогоплательщик вправе выбрать объект самостоятельно. Исключение предусмотрено лишь для компаний, которые являются участниками договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом. «Упрощенный» налог такие налогоплательщики могут рассчитывать только с разницы между доходами и расходами.

Таким образом, применение УСН как специального налогового режима позволяет оптимизировать затраты на уплату налога, заменив несколько

---

[9] Федеральный закон РФ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» №54-ФЗ от 25.04.2003г. Собрание законодательства РФ, 26.05.2003, № 21, ст. 1957.

[10] Лубкова О.В., Сергеева Т.Ю., Фирстова С.Ю. Вмененка и упрощенка по-новому. Москва, 2011. С. 32.

налогов одним. История УСН на сегодняшний день незначительна, в главу 26.2 НК РФ нередко вносятся изменения и дополнения, т.к. законодатель пытается максимально приспособить УСН под нужды малого бизнеса в РФ. УСН – это и мера государственной поддержки развития малого бизнеса, и максимально простая и открытая система налогообложения, позволяющая снизить затраты налогоплательщика на ведение налогового учета.

Преимущества и недостатки УСН

УСН – это специальный налоговый режим, он не обязателен для налогоплательщиков, а напротив, выбирается налогоплательщиками исключительно по собственному желанию. Соответственно, немалое число налогоплательщиков, выбирающих переход на УСН, признают, что УСН имеет значительно больше преимуществ для индивидуальных предпринимателей и компаний малого бизнеса, чем недостатков.

Далее перечислены основные преимущества и недостатки УСН.

Преимущества:

1. Снижение общей суммы налогов.

2. Налогоплательщики, которые перешли на УСН, предоставляют отчетность не ежеквартально, а только раз в год.

3. Снижение затрат на ведение учета, на бухгалтерию (необходимо рассчитывать только один «упрощенный» налог вместо целого ряда налогов).

4. В книге доходов и расходов необходимо отражать только те хозяйственные операции, которые влияют на формирование расчетной базы.

5. Отсутствие у предпринимателей-«упрощенцев» обязанности вести бухгалтерский учет.

Недостатки:

1. Ограничения по видам деятельности. Согласно ст. 346.12 НК РФ, не имеют права применять УСН страховщики, инвестиционные фонды, банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг и т.д.

2. Сложность построения налоговой политики в холдингах, связанная с запретом применения УСН организациям, в которых доля участия других организаций превышает 25%.

3. Закрытый перечень расходов, уменьшающих налоговую базу при выборе объекта налогообложения УСН «доходы минус расходы».

4. Запрет на открытие филиалов и представительств для организаций-налогоплательщиков, выбравших УСН.

5. Налогоплательщики-«упрощенцы» вправе не выписывать счета-фактуры. В НК РФ данная норма задумывалась как выгодная для «упрощенцев». В действительности повышаются риски потери контрагентов, платящих НДС, поскольку в отсутствие счетов-фактур такие контрагенты не смогут рассчитывать на возмещение НДС из бюджета.

6. Ограничение по размеру полученных доходов, остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов.

7. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения «доходы минус расходы», при продаже основных средств или нематериальных активов, которые были приобретены в период применения УСН, обязаны пересчитать налоговую базу и уплатить дополнительный налог.

8. Обязанность по составлению отчетности в случае ликвидации организации-налогоплательщика.

9. Обязанность включать в налоговую базу авансы, полученные от контрагентов (впоследствии эти авансы могут оказаться ошибочно зачисленными).

10. Если деятельность организации была убыточной до перехода на УСН, то ранее полученный убыток не учитывается при расчете налоговой базы при УСН и не переносится на следующие периоды.

Перечень недостатков УСН подтверждает, что УСН выгоден для малого и среднего бизнеса. По указанной причине некоторые авторы учебных пособий относят специальные налоговые режимы, в том числе УСН, к налоговым льготам. Тем не менее, в НК РФ отсутствует указание на льготный характер

специальных налоговых режимов и цели их применения, что является существенным пробелом законодательства[11].

Министерство финансов РФ указывает, что нормы об УСН «разработаны в целях снижения налоговой нагрузки субъектов малого предпринимательства, снятия существующих необоснованных ограничений по применению специальных режимов, создания более благоприятных условий для ускорения развития в стране малого бизнеса, устранения недостатков ранее действующей упрощенной системы»[12].

По вопросу правовой природы УСН как налоговой льготы представляется логичным согласиться с М.В. Титовой, указывающей, что налоговая льгота и специальный налоговый режим - это разные правовые явления. Такой вывод сделан на основе действовавшего ранее легального определения специальных налоговых режимов, прописанного в ст. 18 НК РФ, в котором указывалось, что элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в порядке, установленном НК РФ. Следовательно, законодатель считает налоговую льготу лишь одним из инструментов, применяемых для создания специальных налоговых режимов, тогда как специальный налоговый режим является особым порядком правового регулирования, выражающимся в сочетании юридических средств и создающим желаемое социальное состояние и необходимую законодателю степень благоприятности/ неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права[13].

Таким образом, изучение достоинств и недостатков УСН позволило понять, что:

---

[11] Рахматуллина О.В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование. Монография. Оренбург, 2014. С. 49.

[12] Письмо Министерства финансов РФ «О порядке применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями» от 11.03.2004, № 04-04-06/40 // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2004. № 11.

[13] Титова М.В. Налоговые льготы. Автореф. дисс. …канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 24.

- переход на УСН может помочь существенно уменьшить налоговое бремя, в материально-правовом смысле достоинства превалируют над недостатками;

- процедура ведения учета и предоставления отчетности при УСН отличается простотой, но в отдельных случаях законодатель сталкивается с необходимостью пересчета налоговой базы, а восстановление учета за прошедшее время по первичным документам сложнее обычного ведения учета;

- до 2013 года одним из преимуществ рассматриваемой системы налогообложения было отсутствие у «упрощенцев» обязанности вести бухгалтерский учет, сейчас данное преимущество актуально только для налогоплательщиков-предпринимателей, но не для организаций;

- применение УСН может помешать расширению бизнеса и развитию партнерской сети (открытие филиалов и представительств приведет к потере права на УСН, а отказ выписывать счета-фактуры заставить контрагентов, уплачивающих НДС, отказаться от сотрудничества с «упрощенцем»).

1.2 Правила применения упрощенной системы налогообложения

Организации, имеющие право перехода на УСН

В соответствии с п. 2 ст. 346.12 НК РФ, организация вправе перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на УСН, доходы, определяемые для уплаты налога на прибыль, не превысили 45 млн. рублей[14]. Ежегодно данная установленная максимальная сумма доходов увеличивается на коэффициент-дефлятор, установленный для следующего календарного года, и для 2015 года составляет 48 015 000 рублей.

Таким образом, ключевую роль играет именно величина доходов, а не размер прибыли. Организация с незначительной прибылью, но с большими оборотами не вправе претендовать на применение УСН.

---

[14] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ// Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, N 32, ст. 3340.

Законодатель установил закрытый перечень ограничений для перехода на УСН. Ограничения связаны с финансовыми показателями, с видами деятельности, которые осуществляет организация, с составом ее активов и корпоративным управлением. Данные ограничения подробно рассмотрены в параграфе 1.4. настоящей работы.

Если организация применяет ЕНВД в отношении отдельных видов осуществляемой деятельности, то она вправе применять УСН в отношении иных видов деятельности. В этом случае ограничения по стоимости основных средств, а также по числу работников определяются с учетом всех видов деятельности, а предельная допустимая величина доходов – исключительно по тем видам деятельности, по которым на момент подачи уведомления о переходе на УСН применяется общий режим налогообложения.

Право перехода на УСН имеют организации, осуществляющие деятельность на территории любого субъекта РФ. Принятие какого-либо нормативно-правового акта субъекта Федерации не требуется.

Перейти на УСН может не только организация, уже осуществляющая свою хозяйственную деятельность более девяти месяцев, но и вновь созданная организация. Если вновь созданная организация желает перейти на УСН, то она подает соответствующее заявление в срок не более пяти рабочих дней с момента постановки на учет в налоговых органах. В таком случае организация имеет право применять УСН с самого начала работы. Если срок пропущен, то налоговые органы дают отказ в переходе на УСН, обосновывая свою позицию тем, что налогоплательщик не поспешил воспользоваться предоставленным ему правом с момента постановки на регистрационный учет, т.е. не подал уведомление в установленный срок. Следовательно, в случае пропуска срока организация сможет использовать право на применение УСН только с 1 января следующего года. Специалисты по налогообложению рекомендуют подавать документы на регистрацию юридического лица сразу вместе с уведомлением на

применение УСН (в одном комплекте документов)[15]. Тем не менее, есть обширная судебная практика по данному вопросу, показывающая, что суд нередко встает на сторону вновь созданной организации, пропустившей срок для подачи уведомления. Суд объясняет свою позицию тем, что уведомление носит лишь уведомительный, а не правоустанавливающий характер.

Таким образом, право перехода на УСН в настоящее время имеет любая организация, в отношении которой соблюдаются три условия:

- организация подала заявление о переходе на УСН в порядке, установленном НК РФ;

- доходы организации по итогам девяти месяцев года, в котором направляется уведомление о переходе на УСН в налоговые органы, не превышает сумму, равную 45 млн. рублей, увеличенную на коэффициент-дефлятор;

- организация не попадает в закрытый перечень ограничений из п. 3 ст. 146.12 НК РФ.

Ограничения по применению УСН

П. 3 ст. 346.12 НК РФ устанавливает ограничения по применению УСН организациями и индивидуальными предпринимателями. Ограничения по применению УСН можно условно разделить на следующие виды:

- ограничения по видам деятельности;

- ограничения по численности работников;

- ограничения по структуре организации;

- ограничения по размеру и структуре уставного капитала организации;

- по стоимости имущества организации.

Далее целесообразно рассмотреть каждый из представленных видов ограничений в отдельности.

Ограничения по видам деятельности:

---

[15] Терехин Р.С. Всё об упрощенной системе налогообложения. Спб.: Издательский дом «Питер», 2013. С. 17.

Не вправе переходить на упрощенную систему налогообложения следующие организации:

1. Банки.

Легальное определение банка дано в федеральном законе «О банках и банковской деятельности»:

Банк – это кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц[16].

2. Страховщики.

Страховщик – это организация, имеющая государственную лицензию на осуществление страхования.

3. Негосударственные пенсионные фонды.

Негосударственный пенсионный фонд – это организация, деятельностью которой является исключительно негосударственное пенсионное обеспечение, включая досрочное негосударственное пенсионное обеспечение, и обязательное пенсионное страхование. Такая деятельность осуществляется фондом на основании лицензии на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию[17].

4. Инвестиционные фонды.

Согласно ст. 1 федерального закона «Об инвестиционных фондах», инвестиционный фонд – это находящийся в собственности акционерного общества либо в общей долевой собственности физических и юридических лиц имущественный комплекс, пользование и распоряжение которым

---

[16] Федеральный закон РФ «О банках и банковской деятельности» № 395-1// Собрание законодательства РФ, 05.02.1996, № 6, ст. 492.

[17] Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» №75-ФЗ от 07.05.1998г. Собрание законодательства РФ, № 19, 11.05.1998, ст. 2071.

осуществляются управляющей компанией исключительно в интересах акционеров этого акционерного общества или учредителей доверительного управления[18].

5. Профессиональные участники рынка ценных бумаг.

6. Ломбарды.

7. Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.

Согласно ст. 3 Закона РФ «О недрах», к общераспространенным полезным ископаемым относятся полезные ископаемые, включенные в региональные перечни общераспространенных полезных ископаемых, которые определяются органами государственной власти РФ в сфере регулирования отношений недропользования (Министерством природных ресурсов России) совместно с субъектами РФ[19].

8. Организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр.

Важно отметить, что существует письмо Министерства Финансов РФ от 12.10.2007г. №03/11/04/3/406, в котором дается ответ на вопрос о том, правомерно ли применение УСН налогоплательщиком, который выступает посредником при распространении лотерейных билетов[20].

Письмо Министерства Финансов РФ говорит о необходимости выделять два случая:

---

[18] Федеральный закон «Об инвестиционных фондах» №156-ФЗ от 29.11.2001г. Собрание законодательства РФ, 03.12.2001, N 49, ст. 4562.

[19] Закон РФ «О недрах» №2395-1 от 21.02.1992г. Собрание законодательства РФ, 06.03.1995, № 10, ст. 823.

[20] Письмо Министерства Финансов РФ от 12.10.2007г. №03/11/04/3/406 «О правомерности применения УСН организацией, осуществляющей посредническую деятельность по реализации (распространению) лотерейных билетов тиражных и моментальных лотерей и не занимающейся игорным бизнесом»// Нормативные акты для бухгалтера, 2007, № 22.

- организация выступает организатором лотерей и получает вознаграждение за организацию лотерей, сумма которого не привязана к продажам;

- организация выступает исключительно продавцом, распространителем билетов.

В первом случае деятельность такой организации в соответствии с ОКВЭД будет классифицирована как «деятельность по организации азартных игр (код 92.71)». Игорный бизнес – это предпринимательская деятельность, непосредственно связанная с получением доходов лицами, которые ее проводят. Соответственно, деятельность по организации азартных игр (в том числе, по продаже лотерейных билетов) является ограничением, не позволяющим применять УСН.

Во втором случае доход организации никак не привязан к итогам азартных игр, к доходам организаторов лотереи. Осуществляемая деятельность – посредническая. Соответственно, организация вправе подать уведомление о применении УСН.

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

10. Организации-участники соглашений о разделе продукции.

Согласно федеральному закону «О соглашениях о разделе продукции», соглашение о разделе продукции – это договор, на основании которого государство на возмездной основе предоставляет инвестору на установленный договором срок исключительное право на поиски, разведку, добычу минерального сырья на определенном участке недр, а инвестор проводит указанные работы за свой счет и на свой риск[21].

11. Налогоплательщики, которые перешли на единый сельскохозяйственный налог.

12. Микрофинансовые организации.

---

[21] Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» №225-ФЗ от 30.12.1995г. Собрание законодательства РФ, 01.01.1996, № 1, ст. 18.

Микрофинансовыми организациями называются организации, предоставляющие так называемые микрозаймы, то есть кредитующие население на небольшие суммы и небольшие сроки.

13. Частные агентства занятости, предоставляющие персонал.

Данное ограничение было введено федеральным законом №116-ФЗ от 5 мая 2014 года и будет применяться с 1 января 2016 года.

Ограничения по численности работников

Не вправе применять УСН налогоплательщики, у которых средняя численность работников за налоговый период составляет более ста человек.

Данное ограничение легко «обойти», открыв несколько юридических лиц, в каждом из которых будет менее ста работников.

Расчет среднесписочной численности для целей определения лимита количества работников организации, имеющих право применять упрощенную систему налогообложения, регулируется письмом Министерства Финансов РФ от 16 августа 2007 г. N 03-11-04/2/199.

Ограничения по структуре организации

Не имеют права перехода на УСН организации, располагающие филиалами или представительствами. Соответственно, если налогоплательщик планирует в ближайшее время открытие филиала, то ему не следует переходить на УСН. Чтобы «обойти» данное ограничение и осуществлять деятельность в разных регионах учредители (физические лица) регистрируют несколько юридических лиц (в каждом из желаемых регионов). Российское законодательство не запрещает регистрацию юрлиц с одинаковыми названиями, поэтому данное решение никак не помещает идентификации организации ее общественностью, построению бренда, успешному маркетингу и т.д.

Филиал и представительство являются разновидностью обособленного подразделения. Ограничение на право применения УСН касается только филиалов и представительств. При этом организации, имеющие обособленные

подразделения, не являющиеся филиалами или представительствами, вправе перейти на УСН.

Данная позиция изложена в Письме Министерства Финансов РФ от 18.01.2008г. №03-11-02/5. Тем не менее, налоговые органы часто отказывают в праве использования УСН организациям, имеющим обособленные подразделения. Суды в этих случаях становятся на сторону налогоплательщиков.

Так, например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 8.08.2008г. №А05-609/2008 прямо указано, что ответчик (налогоплательщик), являющийся организацией с обособленным подразделением, правомерно применил УСН, т.к. его обособленное подразделение не обладает признаками филиала или представительства, приведенными в ГК РФ[22].

Ограничения по размеру и структуре уставного капитала организации

Во-первых, не вправе применять УСН организации, более 25% уставного капитала которых контролируется другими организациями. Соответственно, понятие холдинга, определяемое как совокупность юрлиц, в которой одно является контролирующим, а остальные – аффилированными, несовместимо с УСН. На практике учредители (физические лица) регистрируют несколько юридических лиц, формально не зависящих друг ото друга.

Во-вторых, не вправе применять УСН иностранные организации. Под иностранными организациями в целях налогообложения понимаются юридические лица, основанные в соответствии с российским законодательством, но полностью контролируемые иностранными инвесторами.

В-третьих, казенные и бюджетные учреждения также не вправе переходить на УСН.

Ограничения по стоимости имущества организации

---

[22] Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Упрощенная система налогообложения. Спб.: Издательство «Проспект», 2014. С. 38.

НК РФ не позволяет перейти на УСН налогоплательщику, балансовая остаточная стоимость основных средств которого превышает сто миллионов рублей.

1.3 Элементы налога при упрощенной системе налогообложения

Объекты налогообложения

НК РФ предусматривает два объекта налогообложения:

- доходы;

- доходы, уменьшенные на величину расходов.

В первом случае налоговая ставка составляет 6%. Для второго случая по общему правилу налоговая ставка равна 15%, но субъекты РФ вправе принять собственные законы и закрепить различные налоговые ставки в диапазоне от 5% до 15% для разных категорий налогоплательщиков. Например, в Санкт-Петербурге для налогоплательщиков, применяющих УСН и выбравших объект налогообложения «доходы минус расходы», ставка налога снижена с 15 до 10%. В Республике Башкортостан с начала 2011 года данная ставка составляет 5%, но применять его могут только организации и ИП, занимающиеся определенными в законе видами деятельности.

«Упрощенец», выбравший в объект налогообложения «доходы минус расходы» обязан документально подтверждать расходы. Исходя из этого, можно сделать предварительный вывод: тем, у кого нет бухгалтерского образования и вести документацию будут самостоятельно стоит выбрать 6% от дохода, так как согласно п.3 статьи 120 НК РФ деяния, повлекшие необоснованное занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей[23].

Для выбора объекта налогообложения важно проанализировать объем расходов: чем выше их величина, тем выгоднее выбор объекта налогообложения «доходы минус расходы». В статье 346.13 главы 26.2 НК РФ

[23] Шайхутдинова Н.А., Смаков И.Ф. Финансовая политика малых предприятий, или эффективный выбор объекта налогообложения при «упрощенке». Уфа, 2014. С. 4.

приведен закрытый список расходов, на которые можно уменьшить величину доходов. Зная выручку и расходы, можно расчетным методом найти оптимальный вариант объекта налогообложения. Аргументируем это следующим уравнением, при котором налог в обоих случаях («доход» и «доход минус расход») одинаков. Пусть В - это выручка, Р – расходы.

В*6% = (В-Р)*15%.

Решим полученное уравнение.

Р*15% = В*9%;

Р = В*9/15 = В*0,6.

Итак, можно сделать следующий вывод: сумма налога при УСН будет одинакова в обоих случаях, если сумма расходов составляет 60% от выручки. Если расходы превышают 60% от выручки, то выгоднее выбрать объект «доходы минус расходы», иначе выгоднее выбрать «доходы».

Также важно помнить, что статья 346.16 НК РФ устанавливает закрытый перечень расходов, которые подлежат учету при выборе объекта «доходы минус расходы». Соответственно, при подсчетах нужно использовать лишь те расходы, которые уменьшают налоговую базу.

Из пункта 6 статьи 346.18 НК РФ следует, что в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога, налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог, исчисленный за налоговый период в размере 1 % от доходов, определяемых в соответствии со статьей 346.15 НК РФ.

Уплата минимального налога допускается лишь в случае, если сумма исчисленного единого налога за налоговый период не превосходит сумму исчисленного минимального налога, а также в случае, когда отсутствует налоговая база для исчисления единого налога, т.е. в случае получения убытков по результатам налогового периода.

Налогоплательщики, уплатившие за налоговый период минимальный налог, вправе включить в следующие периоды сумму разницы между исчисленной суммой минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога в расходы при исчислении налоговой базы за последующие налоговые периоды либо увеличить сумму полученных убытков, переносимых на будущие периоды.

Для налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения «доходы», уплата минимального налога и перенесение убытков на будущее не предусмотрены.

Сумма «упрощенного» налога может быть уменьшена на величину страховых взносов (п. 3 ст. 346.21 НК РФ), а также на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счет собственных средств организации или предпринимателя (п. 3 ст. 346.21 НК РФ). Общая сумма взносов в ПФР и больничных листов, которые учесть при расчете «упрощенного» налога, не должна составлять более половины исчисленного налога.

На основании вышеизложенного мы вправе сделать следующий вывод:

Если расходы превышают 60% от выручки, то выгоднее выбрать объект «доходы минус расходы», в противном случае выгоднее выбрать «доходы». Субъекту предпринимательской деятельности, планирующему работать без прибыли, нужно выбирать объект «доходы минус расходы».

Налогоплательщикам, выбравшим в качестве объекта налогообложения «доходы минус расходы», важно помнить о порядке исчисления минимального налога в размере 1% от доходов. Налогоплательщики, уплатившие за налоговый период налог, равный минимальному, вправе включить в следующие периоды сумму разницы между исчисленной суммой минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога в расходы при определении налоговой базы за последующие налоговые периоды либо увеличить сумму полученных убытков, переносимых на будущие периоды.

Определение налоговой базы

Налоговая база напрямую зависит выбранного «упрощенцем» объекта налогообложения. Если объект – «доходы», то налоговая база – это денежное выражение доходов налогоплательщика. Если объект – «доходы минус расходы», то налоговая база – это денежное выражение доходов «упрощенца», уменьшенных на величину его расходов.

Доходы и расходы в иностранной валюте, учитываются совместно с доходами и расходами, выраженными в российских рублях. Они конвертируются в рубли по официальному курсу Центрального Банка РФ, актуальному на момент получения доходов или на момент осуществления расходов. Доходы, полученные «упрощенцем» в натуральной форме, учитываются в денежном выражении по рыночной цене. При расчете налоговой базы все доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Как уже было отмечено, для «упрощенцев», выбравших «доходы минус расходы» законодатель установил минимальный налог, составляющий 1% суммарного дохода налогоплательщика. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении других режимов налогообложения, не принимается в расчет при переходе налогоплательщика на УСН. Также и убыток, полученный в период применения УСН, не переносится при переходе «упрощенца» на другой режим налогообложения.

Если налогоплательщик по одним видам деятельности применяет ЕНВД, а по другим – УСН, то он должен вести учет доходов и расходов по каждому из режимов отдельно. Если расходы невозможно дифференцировать по видам деятельности, то такие расходы должны быть распределены в учете пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении специальных налоговых режимов.

Если организация, применяющая УСН, получает дивиденды от другого российского резидента, то налог с дивидендов удерживается организацией.

Которая является источником дивидендов, которая в данном случае признается налоговым агентом. Организация, применяющая УСН, в этом случае налог с полученных ею дивидендов уплачивать (т.е. включать дивиденды в налоговую базу) не должна, так как из получаемой ею суммы дивидендов уже вычтен налог, удержанный налоговым агентом. Письмо ФНС России № 3-2-10/4 от 01.03.2010 прямо указывает на отсутствие у «упрощенца» в рассмотренной ситуации обязанности по декларированию налога на доходы-дивиденды.

Налоговый период и налоговые ставки, порядок исчисления и уплаты налога

Согласно статье 346.19 НК РФ, налоговым периодом по УСН признан календарный год. Отчетными периодами считаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года[24].

Налоговая ставка зависит от объекта налогообложения, выбранного налогоплательщиком. При объекте налогообложения – «доходы» ставка составляет 6%. При объекте налогообложения «доходы минус расходы» ставка по общему правилу равна 15%, но может быть изменена в меньшую сторону законами субъектов РФ. Субъекты РФ вправе дифференцировать ставку в диапазоне от 5% до 15% для разных категорий налогоплательщиков. Данная возможность позволяет субъектам стимулировать развитие определенных направлений деятельности в регионах, поддерживать начинающих бизнесменов и т.д.

Сумма налога рассчитывается как процентная доля от налоговой базы. Налогоплательщик самостоятельно рассчитывает сумму налога за налоговый период с учетом применяемой процентной ставки.

Порядок исчисления и уплаты налога установлен НК РФ и также зависит от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения.

---

[24] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

Налогоплательщики, для которых объектом налогообложения выступают «доходы», должны по прошествии каждого отчетного периода рассчитывать сумму авансового платежа по «упрощенному» налогу с учетом ставки 6%, а также реально полученных доходов, вычисленных нарастающим итогом соответственно от начала налогового периода и до конца каждого прошедшего квартала.

Суммы налога авансовых платежей по данному налогу, рассчитанные за налоговый или отчетный период, может быть уменьшена на величину страховых взносов. К страховым взносам, уменьшающим величину налога, относят взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности, уплачиваемых за этот же период времени. Налогоплательщик должен учитывать, что сумма авансовых платежей может быть уменьшена не более, чем на 50%.

Алгоритм расчёта суммы налога к уплате по итогам года приведен на рисунке 1.1:

Рисунок 1.1- Алгоритм расчета налога при объекте «доходы»



Налогоплательщики с объектом «доходы минус расходы» по прошествии каждого налогового периода обязаны рассчитать величину авансового платежа по «упрощенному» налогу с учетом применяемой ставки, а также с учетом полученных доходов и осуществленных расходов соответственно. В конце налогового периода (по результатам года) рассчитывается сумма к уплате по алгоритму (см. рисунок 1.2):

Рисунок 1.2- Алгоритм расчета налога при объекте «доходы-расходы»

При этом ранее исчисленные суммы авансовых платежей по единому «упрощенному» налогу засчитываются при расчете сумм авансовых платежей по данному налогу за отчетный период и размера налога за налоговый период. Предприниматели платят налог и авансовые платежи по нему по месту жительства, а организации – по месту нахождения.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, должен быть перечислен в налоговые органы не позднее крайнего срока подачи деклараций по УСН за соответствующий налоговый период. Обязательство по уплате авансовых платежей при УСН должно быть исполнено не позднее двадцать пятого числа следующего за отчетным периодом месяца.

Суммы налога перечисляются на счета органов Федерального казначейства, а затем распределяются в бюджеты разных уровней, а также в

бюджеты государственных внебюджетных фондов согласно российскому бюджетному законодательству.

Налогоплательщики - организации и предприниматели по истечении налогового или отчетного периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговые декларации по окончании налогового периода налогоплательщики-организации представляют в срок до тридцать первого марта года, следующего за окончившимся налоговым периодом, налогоплательщиками-предпринимателями – в срок до тридцатого апреля года, следующего за завершившимся налоговым периодом.

Упрощенная система налогообложения действительно позволяет упростить налоговый учет и создает более щадящий налоговый режим для организаций малого бизнеса. Поэтому при соблюдении всех условий для выбора упрощенной системы налогообложения организации в большинстве случаев можно рекомендовать переход на эту систему. Выбор конкретного объекта налогообложения зависит от соотношения доходов и расходов организации.

2. ДОХОДЫ, РАСХОДЫ И УЧЕТ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Порядок признания доходов и расходов налогоплательщика, применяющего УСН, установлен ст. 346.17 НК РФ.

2.1 Доходы при упрощенной системе налогообложения

Доходы признаются на основании первичных документов, а также иных документов, которые подтверждают полученные налогоплательщиком-«упрощенцем» доходы, на основании документов налогового учета. Первичные документы по поступлению доходов – это приходные кассовые ордера, кассовые чеки, бланки строгой отчетности и т.д. Любой налогоплательщик вправе по своему выбору использовать типовые формы документов, утвержденные Росстатом, либо составить свои собственные. Документами налогового учета выступают счета-фактуры, книги доходов и расходов. Кроме того, гражданско-правовые договоры налогоплательщика могут содержать сведения, прямо или косвенно указывающие на поступление налогооблагаемых доходов (например. В тексте договора сказано о перечисленном авансе).

Порядок признания доходов

П.1 ст. 346.17 НК РФ закрепляет для всех «упрощенцев» порядок признания доходов по так кассовому методу. Данное выражение означает, что для расчета денежных налоговых обязательств при УСН моментом получения дохода считается:

- момент поступления денежных средств на банковский счет «упрощенца»;

- момент поступления средств в кассу «упрощенца»;

- момент получения налогоплательщиком-«упрощенцем» иного имущества, имущественных прав;

- момент погашения дебиторской задолженности налогоплательщику другим способом.

В случае поступления предоплаты в счет будущей поставки товаров/ выполнения работ/оказания услуг вся сумма включается в доход для определения налоговой базы за период, за который предоплата поступила. В случае последующего возврата сумм, полученных в виде предоплаты, доходы периода, в котором произошел возврат, уменьшаются на сумму возврата.

С позиций российского налогового законодательства не каждое поступление средств или материальных ценностей признается доходом в целях налогообложения. Всегда признаются доходами поступления от реализации товаров, услуг, работ и/или имущественных прав. Но существуют и другие способы поступления средств: поступление денег в уставной капитал организации, получением займа налогоплательщиком и т.д[25].

Если покупатель при приобретении у налогоплательщика, применяющего УСН, товаров, работ и/ или услуг расплачивается векселем, то для налогоплательщика моментом получения доходов является момент оплаты векселя (момент поступления средств от векселедателя или иного лица, обязанного произвести выплату по векселю) либо момент передачи налогоплательщиком указанного векселя третьему лицу по индоссаменту.

Государственные субсидии, получаемые представителями малого и среднего бизнеса, должны быть отражены в налоговом учете в составе доходов пропорционально расходам, реально произведенным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с момента получения. Если на конец второго налогового периода величина полученных субсидий превысит размер признанных расходов, реально произведенных за счет данного источника, то разница между доходами и расходами подлежит отражению в документах учета данного налогового периода в полном объеме.

---

[25] Терехин Р.С. Всё об упрощенной системе налогообложения. Спб.: Издательский дом «Питер», 2013. С.37.

Если налогоплательщик получил денежные средства по сертификату на привлечение трудовых ресурсов в субъекты РФ в порядке Закона РФ №1032/1 от 19.01.91г. «О занятости в Российской Федерации», то полученные средства подлежат фиксации в качестве доходов в срок не позднее истечения трех налоговых периодов с единовременным отражением данных сумм в составе расходов в пределах фактических расходов каждого периода, произведенных на условиях предоставления субсидии. В случае нарушения налогоплательщиков условий субсидии сумма данной субсидии должна быть показана в полном объеме в составе доходов периода, в котором произошло нарушение. Если на конец третьего налогового периода сумма, полученная в качестве поддержки, превзойдет сумму признаваемых расходов, реально осуществленных за средства данного источника, то разница между доходами и расходами подлежит отражению в документах учета соответствующего налогового периода в полном объеме.

Далее целесообразно рассмотреть порядок признания расходов различных видов.

Таблица 2.1- Порядок признания расходов различных видов

Вид расходов	Порядок их признания
Материальные расходы, расходы на оплату труда, оплата процентов за пользование заемными средствами, оплата услуг аутсорсеров.	Признаются в момент погашения задолженности (момент списания денежных средств, выплаты из кассы, и т.д.) Сырье и материалы учитываются по мере их списания в производство.
Расходы по оплате стоимости товаров, закупленных для последующей перепродажи.	Расходы признаются по мере реализации (по одному из следующих способов: 1) по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) 2) по средней стоимости 3) по стоимости единицы товара)
Расходы, связанные с реализацией товаров, приобретенных для дальнейшей перепродажи (транспортировка, обслуживание, хранение).	Признаются после их действительной оплаты.
Расходы на уплату налогов и сборов.	Учитываются реально уплаченные суммы. Расходы, вызванные погашением задолженности по уплате налогов и сборов, принимаются в величине, реально уплаченной, в те периоды, на которые приходится погашение задолженности.
Расходы на основные средства и нематериальные активы, используемые при осуществлении предпринимательской деятельности.	Отражаются в последний день периода в величине уплаченных сумм.

Расходы на товар, который закупается для перепродажи, можно учитывать лишь в части уже реализованного товара. Так как реализация товара, как правило, сопровождается наценкой, для определения величины учитываемых расходов применяют методы оценки.

Таким образом, п.1 ст. 346.17 НК РФ закрепляет для всех «упрощенцев» порядок признания доходов по кассовому методу. Для расчета налоговых обязательств при УСН датой получения дохода считается день поступления денежных средств на банковский счет либо в кассу, либо день получения иного имущества, имущественных прав, день погашения задолженности налогоплательщику другим способом. Расходы при УСН признаются после их фактической оплаты налогоплательщиком. Момент фактической оплаты – это момент прекращения обязательств налогоплательщика-»упрощенца» перед контрагентом, для погашения задолженности которому произведена оплата.

Учет доходов от реализации

В соответствии со статьей 346.15 НК РФ в состав доходов относятся:

- выручка от продажи товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав;

- внереализационные доходы.

Следует обратить внимание, что доходами в УСН признаются не только денежные средства, полученные от продажи товаров, работ и услуг. В доходы, облагаемые в рамках УСН, также включаются доходы в виде имущества, которое получено налогоплательщиком-»упрощенцем» безвозмездно или по договору мены (Письма Минфина РФ от 06.03.08 №03-11-05/54, от 20.11.07 №03-11-04/2/278).

Под доходами от реализации понимается выручка, полученная налогоплательщиками от продаж собственных товаров/ работ/ услуг, и также выручка от ранее приобретенных товаров/ работ/ услуг, от продажи имущественных прав[26].

Выручка от реализации исчисляется на основе всех поступлений, связанных с расчетами за проданные товары, работы и услуги, за

[26] Кириллова О., Муравлева Т. Конспект по налогам и налогообложению. Litres, 2014. С. 64.

имущественные права, причем поступления налогоплательщику могут выражаться как в денежной, так и в натуральной форме[27].

Все доходы от реализации должны быть подтверждены первичными бухгалтерскими документами и отражены в книге учета доходов и расходов. Форма и порядок ведения данного документов установлены приказом Минфина России от 22.10.2012 № 135н «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения»[28]. Налогоплательщик вправе вести книгу учета доходов и расходов не в бумажном, а в электронном виде, а затем распечатать ее для предоставления в налоговый орган.

Доходы от реализации учитываются по видам деятельности налогоплательщика.

При выражении цена товара/ работ/ услуг, стоимости имущественных прав в иностранной валюте сумма полученной налогоплательщиком выручки переводится в российские рубли по курсу Центробанка на момент реализации. Возникшая разница в суммах признается внереализационными доходами либо расходами.

При осуществлении продаж через посредника-комиссионера налогоплательщик-комитент исчисляет доход от реализации на дату реализации, руководствуясь поступившим от комиссионера извещением о реализации принадлежащих комитенту имущества и/ или имущественных прав. Комиссионер обязан оповещать комитента в письменном виде о факте реализации в срок не позднее трех дней по истечении отчетного периода.

---

[27] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

[28] Приказ Минфина России от 22.10.2012 № 135н «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения».

Если при продажах расчеты ведутся на условиях кредитования покупателя, то сумма доходов должна включать денежную величину процентов, начисленных за период с даты отгрузки до даты перехода права собственности на указанные товары.

Учет внереализационных доходов

Определение понятия «внереализационные доходы» дается в ст. 250 НК РФ. Все доходы, которые не относятся к доходам от реализации, признаются внереализационными доходами.

В частности, внереализационными доходами являются:

- доходы от долевого участия, кроме доходов, направленных на оплату дополнительных акций или долей;

- доходы, полученные вследствие курсовой разницы, ставшей следствием отклонения курса покупки или продажи иностранной валюты от официального курса Центробанка РФ;

- доходы в виде санкций, признанных должником и подлежащих уплате на основании судебного решения;

- доходы от предоставления имущества по договору аренды;

- доходы от предоставления по лицензии прав на объекты интеллектуальной собственности;

- доходы, полученные в качестве процентов по договорам займа, банковского вклада, кредита, банковского счета, а также по иным долговым денежным обязательствам;

- доходы в виде имущества/ работ/ услуг/ имущественных прав, полученных безвозмездно;

- доходы, полученные от участия в простом товариществе;

- доходы прошлых лет, обнаруженные в отчетном (налоговом) периоде;

- доходы в виде положительной курсовой разницы, не являющейся результатом переоценки полученных и(или) выданных авансов;

- а также иные доходы, подробно описанные в ст. 250 НК РФ.

К внереализационным доходам для целей исчисления налога при УСН относятся те доходы, что включаются согласно НК в состав внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль, кроме указанных в пп. 3.1, 3.2, 3.4, 3.15, 3.17 п. 3 ст. 128 НК.

Не следует учитывать при расчете налога по УСН:

1) денежные средства, а также стоимость имущества, которое получено в качестве залога или задатка;

2) взносы в уставной капитал;

3) стоимость имущества, которое передано для продажи в рамках посреднического договора;

4) заемные средства;

5) суммы, полученные в качестве целевого финансирования.

Также к внереализационным доходам не относятся суммы, поступившие безвозмездно от:

- учредителя, владеющего более 50% уставного капитала;

- дочернего юридического лица, если доля головной организации в его уставном капитале составляет более 50%.

Далее целесообразно обратиться к спорным вопросам учета внереализационных доходов, рассмотренных в письмах Министерства финансов РФ.

Письмо Министерства финансов РФ от 09.12.2013 № 03-11-11/53640[29]. Поскольку предмет договора агентирования – это любые взаимоотношения агента с третьими лицами в интересах принципала, включая выполнение агентом функций комиссионера. Соответственно, у агента, который применяет УСН, в составе доходов учитывается только агентское вознаграждение.

Пункт 3 статьи 346.18 НК РФ конкретизирует, что доходы, полученные в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в российские рубли по официальному курсу валют Центробанка РФ на дату получения доходов.

[29] Письмо Министерства финансов РФ от 9 декабря 2013 г. № 03-11-11/53640 «Об учете агентом, применяющим УСН, доходов по агентскому договору, если агент за вознаграждение совершает сделку с третьим лицом от своего имени и за счет принципала».

Порядок определения даты, когда были получены доходы, описан Минфином России в Письме от 26 августа 2002 г. № 04-02-06/3/61[30]. Отметим, что письмо, несмотря на свою давность, актуально и в нынешних условиях. Так, например, на него ссылаются в письме Минфина России от 31 марта 2008 г. № 03-03-06/1/217. Полагают, что данным письмом можно воспользоваться, так как доходы при применении упрощенной системы налогообложения определяются с учетом требований главы 25 НК РФ. В представленной ниже таблице 2.2 указаны даты признания внереализационных доходов.

[30] Письмо Министерства Финансов РФ от 26 августа 2002 г. №04-02-06/3/61 «О некоторых вопросах, касающихся налогообложения внереализационных доходов и расходов организациями, применяющими кассовый метод признания доходов и расходов».

Таблица 2.2- Даты признания внереализационных расходов

Вид внереализационного дохода	Дата признания внереализационного дохода
Имущество, работы или услуги, полученные безвозмездно	Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества, работ или услуг
Дивиденды, полученные от долевого участия в других юридических лицах; Денежные средства, полученные безвозмездно; Суммы возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, включенных ранее в состав расходов	Дата поступления средств в кассу или на расчетный счет налогоплательщика, погашение дебиторской задолженности перед налогоплательщиком иным способом
Средства, полученные лицензиаром по лицензионным договорам, в том числе роялти; Средства, полученные от предоставления имущества в аренду	Дата поступления средств на кассу или на расчетный счет налогоплательщика
Доходы прошлых лет	Дата обнаружения неучтенного дохода прошлых лет (дата обнаружения первичных документов, подтверждающих наличие такого поступления)
Доходы в виде положительной курсовой разницы по имуществу и обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доходы в виде материалов или иного имущества, которое было получено при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества	Дата составления акта ликвидации указанного амортизируемого имущества
Доходы, образовавшиеся в результате конвертации валют	Дата перехода права собственности на денежные средства при валютной сделке
Доходы в виде в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств.	Дата фактического использования получателем имущества (в том числе денежных средств) не по целевому назначению либо с допущением иных нарушений условий, на которых данное имущество было ему предоставлено.
Доходы от переуступки денежного требования или от исполнения должником переуступленного денежного требования; Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, банковского вклада, банковского счета, кредита, и, кроме того, по ценным бумагам и иным обязательствам	Дата поступления средств в кассу либо на расчетный счет налогоплательщика.

Проценты, которые начисляются за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента расчета по обязательствам в полном объеме, включаются в состав внереализационных доходов.

В 2014 году в НК РФ были внесены поправки, в соответствии с которыми суммы НДС, исчисленные от внереализационных доходов, теперь не уменьшают валовую выручку (абз. 3 ч. 5 п. 2 ст. 288 НК РФ).

2.2 Расходы при упрощенной системе налогообложения

Классификация расходов для определения объекта налогообложения при УСН

Согласно статье 252 Налогового кодекса, расходы делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Статья 253 НК РФ указывает, что расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- расходы на обязательное и добровольное страхование;

- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией[31].

---

[31] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации;

- прочие расходы[32].

«Упрощенцы» с объектом «доходы минус расходы» при расчете налога имеют право учитывать расходы, указанные в закрытом перечне в пункте 1 статьи 346.16 НК РФ. Расходы, не попавшие в этот перечень, не уменьшают налоговую базу. Соответственно, сокращение налоговой базы на величину иных расходов будут расцениваться налоговыми органами как правонарушение.

Далее приведены разъяснения, позволяющие максимально точно определить момент возникновения расходов в целях налогового учета.

1) материальные расходы (включая расходы на закупку сырья и материалов), а также затраты на оплату труда - в момент погашения задолженности через списание денежных средств с расчетного счета налогоплательщика-»упрощенца», выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Схожий порядок установлен оплаты процентов за пользование чужими средствами, полученными по договорам (включая банковские кредиты);

2) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для последующей реализации.

По мере продажи указанных товаров налогоплательщик может для целей

---

[32] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.

налогообложения выбрать один из следующих способов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

- по средней стоимости;

- по стоимости единицы товара.

Расходы, напрямую связанные с перепродажей указанных товаров, включая затраты на хранение, транспортировку товара, а также сопутствующие затраты, подлежат учету в качестве расходов с момента их фактической оплаты;

3) расходы на уплату налогов и сборов - в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком-»упрощенцем».

Особый порядок учета стоимости основных средств и нематериальных активов при использовании УСН

Расходы на покупку основных средств при применении УСН принимаются к учету в отдельном порядке с даты ввода таких основных средств в эксплуатацию и подлежат отражению от последнего дня отчетного (налогового) периода, в котором объект введен в эксплуатацию, в размере уплаченных сумм. Для автоматического отражения расходов в Книге учета доходов и расходов в программе 1С Бухгалтерия необходимо указать информацию об оплате основного средства дополнительно для целей УСН. Подробный пример можно найти на сайте http://its.1c.ru в разделе «Бухгалтерский и налоговый учет», далее – раздел «Учет при применении УСН» – «Налоговый учет расходов» – статья «Расходы на приобретение основных средств». Выбираем пример в программе 1С Бухгалтерия 8 редакции 2 или 3.

Таблица 2.3- Порядок списания остаточной стоимости на расходы

Срок полезного использования основных средств	**Порядок списания остаточной стоимости на расходы**
до трех лет включительно	остаточная стоимость распределяется одинаковыми долями по налоговым периодам
от трех до пятнадцати лет	На протяжении первого календарного года применения УСН – 50% стоимости; на протяжении второго года – 30% стоимости, на протяжении третьего года – 20% стоимости.
свыше пятнадцати лет	В течение первых 10 лет применения УСН одинаковыми долями остаточной стоимости таких основных средств.

Затраты на нематериальные активы, приобретенные или созданные в момент применения УСН, включаются в расходы с момента их принятия к бухгалтерскому учету. В течение налогового периода расходы распределяются по равным частям по отчетным периодам.

Затраты на нематериальные активы, приобретенные до перехода на УСН, включаются в состав расходов в зависимости от продолжительности их полезного использования.

Имущество, взятое в лизинг

Договор лизинга (договор финансовой аренды) часто является выгодным для представителей малого и среднего бизнеса, т.к. суть лизинга – облегчение для коммерсантов приобретения дорогостоящего имущества путем

предоставления ему возможности вносить равномерные платежи на протяжении длительного времени.

Соответственно, существуют специальные правовые нормы, регламентирующие налоговый учет имущества, взятого в лизинг.

Организации, выбравшие объект налогообложения «доходы минус расходы», вправе уменьшить налоговую базу на сумму арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. Такое право обозначено в подпункте 4 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ.

Следует обратить внимание, что с начала 2011 года из статей ГК РФ о имуществе, предоставляемом по договору лизинга, исключены слов «используемое для предпринимательской деятельности». До 2011 года предметом лизинга могли стать любые непотребляемые вещи, включая предприятия, иные имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, а также другое движимое и недвижимое имущество, которое должно было использоваться только для предпринимательской деятельности. Из вышеизложенного следует, что имущество, которое предоставлено по договору лизинга:

- с 2011 года и позднее – может использоваться лизингополучателем не только для целей предпринимательства, но в тоже время и для обеспечения деятельности лизингополучателя в качестве субъекта деятельности предпринимательства (например, как офисная мебель)[33].

Лизинговые платежи – это совокупность платежей лизингополучателя на протяжении всего срока действия договора лизинга. Лизинговые платежи состоят из:

- компенсации лизингодателю затрат, которые тот произвел в связи с приобретением и передачей лизингополучателю имущества, составляющего предмет договора;

---

[33] Семенихин В. Лизинг. Litres, 2015. С. 21.

- компенсации лизингодателю затрат, которые тот понес в связи с оказанием сопутствующих услуг, предусмотренных договором лизинга;

- вознаграждения лизингодателя.

Согласно пункту 1 статьи 11 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю согласно п. 1 ст. 19 . № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Наиболее интересным с точки зрения налогообложения является вопрос о моменте учета расходов получателя лизинга на приобретение предмета лизинга.

Доходы в виде лизинговых платежей признаются в момент поступления лизинговых платежей на банковский счет или в кассу лизингодателя либо погашения лизинговой задолженности иным способом (п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Полученные доходы лизингодателя полежат учету в виде выручки от реализации (п. 1 ст. 346.15, ст. 249 НК РФ).

Получатель лизинга вправе отразить платежи в виде выкупной цены предмета финансовой аренды исключительно после перехода права собственности на данное основное средство[34].

В учете лизингополучателя платежи по лизингу учитываются в составе расходов по самостоятельному основанию (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Получаемое лизингополучателем после окончания срока действия договора лизинга имущество учитывается по выкупной стоимости, и в зависимости от ее размера оно может быть или признано объектом основных средств или может

---

[34] Шестакова Е. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики. Litres, 2014. С. 146.

войти в состав материальные запасы. Все зависит от соблюдения критериев, по которым объект признается в качестве основного средства.

Стоимость имущества, которое было передано без права выкупа и учитываемого на балансе лизингополучателя, лизингодатель вправе отразить в расходах после того как получит имущество обратно[35].

Арбитражные суды в своих решениях многократно подчеркивали, что налоговые инспекторы неправомерно выделяют плату получателя лизинга за приобретение предмета лизинга в собственность из состава лизинговых платежей и исключают ее из суммы расходов. Суды указывают, что лизинговый платеж включает в себя ряд самостоятельных частей, но это не лишает весь платеж признака единства, если он перечислятся в рамках одного договора. Отсюда видно, что цена предмета лизинга должна рассматриваться как часть лизинговых платежей в качестве затрат лизингодателя, связанных с приобретением лизингового имущества. Если цена выкупа была согласована сторонами договора отдельно и не являлась составной частью лизинговых платежей, то списать ее единовременно не удастся. В данном случае судьи поддерживают налоговых инспекторов и квалифицируют такие затраты как расходы на приобретение основных средств, которые подлежат списанию через амортизацию.

Рассмотрим вышеизложенную ситуацию на примере ООО «ВЕКТРА-М».

ЗАО «ОЛДИ ЛТД» в мае 2014 года поставило и передало на баланс ООО «ВЕКТРА-М», применяющему упрощенную систему налогообложения, компьютерное оборудование: сервер «OLDI Server RWX5000R12» (стоимость 322 140 руб., включая НДС 49 140 руб). Кроме этого, ЗАО «ОЛДИ ЛТД» выполнило работы по установке, настройке и конфигурации оборудования. Стоимость работ составила 46 020 руб. (включая НДС 7 020 руб.). По договору

---

[35] Уразаева Э.Г. Материальные запасы – в лизинг?// Журнал «Упрощенная бухгалтерия», июнь, 2014.

лизинга ООО «ВЕКТРА-М» помесячно в течение 12 месяцев - с мая 2014 года по апрель 2015 года включительно - должно выплачивать ЗАО «ОЛДИ ЛТД» по 35 400 руб. (в том числе НДС – 5 400 руб.). Право собственности на сервер перешло к ООО «ВЕКТРА-М» в мае 2014 года.

В сумму одного ежемесячного платежа входит часть выкупной цены сервера, включая работы по установке - 30 680 руб. (в том числе НДС – 4 680 руб.) и вознаграждение лизингодателя – 4 720 руб. (в том числе НДС - 720 руб.). 22 мая 2014 года ООО «ВЕКТРА-М» перечислила ЗАО «ОЛДИ ЛТД» первый платеж.

Запись в книге учета доходов и расходов будет выглядеть следующим образом (см. Таблицу 2.4):

Таблица 2.4- Книга учета доходов и расходов

ООО «ВЕКТРА-М» за 22.05.2014 г.

Регистрация			Сумма	
№ 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
...	...	...	...	...
27.	Бухгалтерская справка № 67 от 22.05.2014	В расходах отражены лизинговые платежи, в т.ч. вознаграждение лизингодателя и часть выкупной цены		30 000,00
28.	Бухгалтерская справка №68 от 22.05.2014	Налог на добавленную стоимость с лизингового платежа		5 400,00
...	...	...	...	...

Материальные расходы

Согласно п. 5 ст. 346.16 НК РФ, налогоплательщики-»упрощенцы» вправе включить материальные расходы в затраты с целью уменьшения налоговой базы. Признание материальных расходов происходит по правилам,

обозначенным ст. 254 НК РФ. В частности, в состав материальных расходов могут быть включены затраты «упрощенца»:

- с целью приобретения материалов или сырья, которые используются в производстве налогоплательщиком товаров, оказании налогоплательщиком услуг либо выполнении работ, при этом такие материалы или сырье должны быть необходимыми, основными и неотъемлемыми для производства товаров, оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком;

- на приобретение материалов, которые используются для упаковки или для подготовки произведенных и/ или реализуемых товаров (в том числе для предпродажной подготовки);

- на иные хозяйственные и производственные нужды, необходимые перед реализацией (в том числе на проведение испытаний, осуществление контроля качества товара);

- с целью приобретения приобретение инвентаря, инструментов, приспособлений, лабораторного оборудования, приборов, специальной одежды, а также прочего неамортизируемого имущества (стоимость такого имущества следует включать в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию);

- на закупку комплектующих изделий, в дальнейшем подвергающихся монтажу, а также на закупку полуфабрикатов, которые налогоплательщик затем обрабатывает;

- на приобретение топлива, воды и энергии иных видов, если приобретенная энергия расходуется на отопление зданий;

- на трансформацию и передачу энергии любого рода;

- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполненных аутсорсерами, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

Порядок списания материальных расходов прописан в пункте 2 статьи 346.17 НК РФ. Расходами являются осуществленные и оплаченные затраты. Оплатой признается момент погашения задолженности путем списания денег с

расчетного счета налогоплательщика или выдачи наличных из кассы или иной способ погашения задолженности (в момент такого погашения).

Расходы на сырье, материалы и затраты на их приобретение

Налогоплательщик-«упрощенец» вправе уменьшить свой доход на цену сырья и материалов, уплаченную поставщикам.

Для отражения в книге учета затрат на материалы должны присутствовать хотя бы два документа:

1) накладная, согласно которой материалы были оприходованы от поставщика на склад налогоплательщика. Она выступает подтверждением перехода права собственности на материалы налогоплательщику;
2) платежное поручение, содержащее отметку банка, либо квитанция к приходному кассовому ордеру, подтверждающая, что налогоплательщик произвел оплату данных материалов.

Отменяется обязанность налогоплательщиков при УСН учитывать расходы на приобретение сырья и материалов исключительно по мере их списания в производство. Соответствующее требование убрано из пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ.

П.2 ст. 254 НК РФ предписывает включать в стоимость материалов не только цену приобретения, но и:

1) комиссионные вознаграждения, перечисленные посредническим организациям;
2) ввозные таможенные пошлины и сборы;
3) расходы на транспортировку;
4) иные затраты, связанные с приобретением материальных ценностей.

Для признания вышеуказанных затрат расходами, уменьшающими налоговую базу «упрощенца» данные затраты должны быть уже реально оплаченными. Таким образом, если при покупке материалов «упрощенец» затратил дополнительные средства, то стоимость материалов следует

признавать в качестве расходов исключительно при одновременном выполнении следующих условий:

- стоимость материалов полностью оплачена поставщику;
- затраты, касающиеся приобретения материалов, оплачены.

2.3 Ведение учета при упрощенной системе налогообложения

Требования к ведению налогового учета при УСН

Налогоплательщики, применяющие УСН, представляют налоговую отчетность в органы ФНС только раз в год. НК РФ устанавливает ряд специфических требований, предъявляемых к налогоплательщикам, выбравшим УСН.

Согласно ст. 346.24 НК РФ, налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по «упрощенному» налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей.

До 2013 года ведение бухучёта при УСН ограничивалось учётом основных средств и нематериальных активов. С 2013 года организации, применяющие УСН, обязаны вести не только налоговый, но и бухгалтерский учёт.

Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержит исключений для организаций, применяющих УСН в отношении обязанности ведения полноценного бухгалтерского учета, на что указывает статья 6 данного закона. Следовательно, сегодня организации – «упрощенцы» ведут бухгалтерский учет в полном объеме, а, следовательно, и формируют полноценную учетную политику, необходимую им для учетной работы.

Организации, ранее использовавшие при исчислении налога на прибыль метод начислений, при переходе на УСН обязаны соблюдать следующие правила:

- на дату перехода на УСН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, которые получены до перехода на УСН, в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет уже после перехода на УСН;

- в налоговую базу не учитываются денежные средства, которые получены после перехода на УСН, если по правилам налогового учета по методу начислений такие суммы уже были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- расходы, осуществленные налогоплательщиком после перехода на УСН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на УСН, либо на дату оплаты, если оплата была проведена уже после перехода организации на УСН;

- из налоговой базы не могут вычитаться денежные средства, перечисленные после перехода на УСН в оплату расходов организации, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Важным достоинством УСН представляется возможность уменьшить авансовые платежи по единому налогу за счет перечисленных в этом же квартале взносов на страхование. Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства Финансов РФ указал, что с 2014 г. сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, или единого налога на вмененный доход, может быть уменьшена индивидуальными предпринимателями, не производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, не только на величину фиксированного платежа, но и на сумму страховых взносов в размере 1% от суммы дохода, превышающей триста тысяч рублей[36].

---

[36] Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1.09.2014 г. № 03-11-09/43709 «Об учете сумм уплаченных страховых взносов при

У налогоплательщиков, применяющих УСН, также должна присутствовать следующая первичная документация:

- банк (выписки, платежные поручения, счета);

- касса (кассовая книга, кассовые документы, авансовые отчеты);

- покупки (журнал учета покупок);

- продажи (журнал учета продаж);

- заработная плата (расчетно-платежные ведомости, заявления на вычеты, налоговые карточки по НДФЛ)[37].

Порядок отражения в учете начисления и перечисления налога УСН отражен в Таблице 2.5[38].

расчете суммы налога, уплачиваемой в связи с применением УСН с объектом налогообложения в виде доходов, или ЕНВД»// Бухгалтерское приложение» (приложение к «Экономика и жизнь»), 2014, № 38.

[37] Беликова Т. Учет и отчетность в малом бизнесе: бизнес-курс для руководителя малого предприятия. Litres, 2014. С. 215.

[38] Бабаев Ю.А., Петров А.М., Мельникова Л.А. Бухгалтерский учет. СПб.: Проспект, 2014. С.204.

Таблица 2.5-Порядок отражения в учете начисления и перечисления налога

№п/п	**содержание операции**	**документ-основание**	**дебет**	**кредит**	**сумма**
1	начислен единый налог (или аванс по единому налогу)	книга учета доходов и расходов	счет 99 «прибыли и убытки»	счет 68 «расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Единый налог»	NNN,NN рублей
2	перечислен единый налог (аванс по единому налогу)	платежное поручение, выписка банка	счет 68 «расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Единый налог»	счет 51 «расчетные счета»	NNN,NN рублей

Раздельный учет при совмещении специальных налоговых режимов (УСН и ЕНВД) производится на раздельных субсчетах с использованием разных номенклатурных групп и статей затрат. При этом как бухгалтерский, так и налоговый учет производится методом начисления. Данные бухгалтерского учета можно использовать в целях налогового учета как контрольные. Чтобы определить, все ли присутствующие в учете расходы оплачены, необходимо проанализировать кредиторскую задолженность по счетам расчетов 60.1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты с бюджетом» в разрезе налога на доходы с физических лиц, земельного, транспортного налогов, 69 «Расчеты по социальному страхованию и

обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Причем на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» нужно производить аналитический учет по каждому контрагенту и каждому заключеному договору, иначе не будет возможности определить назначение произведенных услуг, работ или поставок по всем видам деятельности и режимам обложения налогами. Путем поэтапной выверки произведенных расчетов определяется неоплаченная доля расходов - это можно назвать временнòй разницей — сальдо непроплаченных расходов. Для целей вышеизложенной методики под временными разницами подразумеваются непроплаченные расходы, формирующие финансовый результат в одном налоговом периоде, а налоговую базу по единому налогу, уплачиваемому при УСН, - в прочих налоговых периодах. Временные разницы в представлении сальдо неоплаченных расходов образуются при наличии кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) и использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Отражается временная разница в представлении сальдо неоплаченных расходов в бухгалтерском учете на отдельном, специальном забалансовом счете. Аналитический учет производится по видам непроплаченных расходов и по каждому из кредиторов. Пример оформления результатов проверки кредиторской задолженности приведен в Таблице 2.6.

Таблица 2.6- Забалансовый учет временных разниц в представлении сальдо неоплаченных расходов[39]

Неоплаченные расходы/ кредиторы	**Остаток на начало года**	**Приход**	**Расход**	**Остаток на конец года**
Расходы по оплате стоимости товаров (наименования контрагентов)	сальдо кредита счета 60	увеличение долга	уменьшение долга	сальдо кредита счета 60
материальные расходы (наименования контрагентов)	сальдо кредита счета 60	увеличение долга	уменьшение долга	сальдо кредита счета 60
расходы на оплату труда сотрудников	сальдо кредита счета 60	увеличение долга	уменьшение долга	сальдо кредита счета 60
отчисления на социальные нужды, налоги (отдельно по каждому виду платежа)	сальдо кредита счета 60	увеличение долга	уменьшение долга	сальдо кредита счета 60
всего неоплаченных расходов				

Ведение налогового учета при УСН является простым, если налогоплательщик в качестве объекта налогообложения решил выбрать «доходы». Порядок учета расходов значительно сложнее. На практике часто налогоплательщики, у которых расходы составляют 50-60% от выручки, выбирают в качестве объекта налогообложения «доходы» с целью упрощения процедуры ведения налогового и бухгалтерского учета.

[39] Кокова И.А. Учет при совмещении УСН и ЕНВД// Вестник ХГУ. Экономика, №4, 2013. Абакан. С. 23-36.

Налоговая декларация по УСН и авансовым платежам

Декларация по налогу при УСН должна представляться в налоговую инспекцию по итогам налогового периода:

- налогоплательщиками-организациями - не позже тридцать первого марта года, который следует за истекшим налоговым периодом;

- индивидуальными предпринимателями - не позже тридцатого апреля года, который следует за истекшим налоговым периодом.

В эти же сроки налог при УСН перечисляется в бюджет.

В 2015 году в форму налоговой декларации по УСН были внесены изменения. Форма налоговой декларации по УСН представлена в Приложении №1 к настоящей работе. Далее описаны некоторые изменения.

1. Налогоплательщики, применяющие УСН, с 2015 года должны заполнять в декларации различные разделы в зависимости от выбранного ими объекта налогообложения. Если объект налогообложения – это «доходы», то надо заполнить разделы 1.1 и 2.1. Если объект – «доходы минус расходы», то, напротив, заполняются разделы 1.2 и 2.2. Раньше разделы декларации были общими, а налогоплательщики указывали в них коды — 1 или 2.

2. В новой форме налоговой декларации вместо ОКАТО необходимо указывать ОКТМО. ОКТМО состоит из восьми (код муниципального образования) либо из одиннадцати (код населенного пункта) знаков. Но в описании порядка заполнения декларации четко не указано, какой из них нужно указать. Указывается лишь, что это код по месту нахождения компании. В декларации для кода ОКТМО отведено 11 знаков. Соответственно, если ОКТМО включает восемь символов, то налогоплательщик ставит прочерки в пустых ячейках. Например, «82611448---». Новые коды можно увидеть в разделе ФИАС (Федеральная информационная адресная система) сайта nalog.ru.

3. В разделах 2.1 и 2.2 новой формы декларации УСН «упрощенцы» будут вписывать данные для расчета налога нарастающим итогом за каждый

отчетный период — первый квартал, полугодие, девять месяцев. Иными словами, при объекте «доходы» налогоплательщики будут заполнять доходы и выплаты (взносы, пособия, страхование работников), уменьшающие величину налога. А при объекте «доходы минус расходы» — доходы, расходы и убытки. Раньше работники ФНС не могли уяснить по отчетности, правильно ли в компании был налажен учет авансов. Соответственно, они запрашивали книгу учета доходов и расходов, с целью сверить данные за отчетный период. Кроме этого, в отчетности можно поставить ставку налога за каждый отчетный период. Это необходимо, если компания в течение года платила авансы по одной ставке, а потом переехала в другой регион, где региональные власти установили льготную ставку.

4. В налоговую декларацию включен новый раздел (раздел 3). Его заполняют только благотворительные и бюджетные организации, так как они отчитываются об использовании целевых средств. Ранее такие «упрощенцы» сдавали лист 7 декларации по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-11-06/2/25803).

Организации-налогоплательщики, применяющие УСН и располагающие обособленными подразделениями, не являющимися филиалами или представительствами, сдают лишь одну налоговую декларацию (по месту учета головного офиса). При этом налог, связанный с деятельностью обособленного подразделения, необходимо рассчитать по ставке, применяемой в регионе нахождения этого обособленного подразделения. Это замечание актуально в случае, когда налогоплательщик в качестве объекта налогообложения сделал выбор «доходы минус расходы», а в одном из субъектов, где он осуществляет деятельность, региональным законом установлена сниженная налоговая ставка.

Письмо ФНС России от 22.05.2013 № ЕД-3-3/1807 указывает, что в строках 030–050 налоговой декларации по УСН необходимо ставить начисленные суммы, рассчитанные нарастающим итогом. Налог в строке 060 рассчитывают как разницу между исчисленным налогом и авансом за девять месяцев.

Согласно Письму Министерства Финансов РФ № 03-11-06/2/29385 от 24.07.2013г. все суммы в декларации должны быть округлены до целых рублей.

Форма декларации по УСН — в Приложение 1. Форма налоговой декларации по

Порядок перехода на УСН

С 1 октября 2012 года для перехода на УСН налогоплательщик представляет в налоговые органы не заявление, а уведомление. Форма данного уведомления установлена приказом ФНС России от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829. Отдельные поля этой формы идентичны полям титульного листа налоговой декларации по УСН, которая приведена в Приказе Минфина России от 22.06.2009 № 58н.

Налогоплательщик вправе перейти на УСН исключительно со следующего налогового периода – календарного года.

Исключения составляет переход на УСН налогоплательщика при начале его хозяйственной деятельности. Налоговые консультанты советуют подавать уведомление о переходе на УСН вместе с пактом документов на регистрацию юридического лица.

Интересно отметить, что НК РФ для перехода на упрощенную систему налогообложения требует, чтобы соблюдалось лишь одного условие - ограничение по размеру доходов (п. 2 ст. 346.12). Остальные условия, включая ограничения по численности, суммарной стоимости активов и т. д., компания до перехода на УСН соблюдать не обязана, поскольку они установлены для налогоплательщиков, уже применяющих упрощенную систему налогообложения. Таким образом, отсутствие полного соответствия дополнительным условиям в момент, предшествующий переходу на УСН, не может стать основанием для отказа в применении упрощенной системы. Тем более что НК РФ не предусматривает принятия каких-либо ответных мер, (скажем, разрешения либо отказа) в связи с подачей уведомления.

Следовательно, проверять показатели по численности компании и по стоимости имущественных активов инспекторы имеют право лишь в период применения УСН, но никоим образом до начала применения[40].

Таким образом, можно сделать вывод, что приведение в заявлении показателей, которые не могут непосредственно повлиять на возможность перехода, является чисто информационным действием. То есть организация, только образованная, может подать уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, при этом, в уведомлении указывает только лишь объект налогообложения, в остальных строчках ставится прочерк. Данное правило относится и к реорганизованным организациям в связи с тем, что при реорганизации юридических лиц прекращается существование одних организаций и создаются новые. Подача уведомления о переходе на УСН возможна, кроме того, и в электронном виде. Формы документов утверждены приказом ФНС России «Об утверждении форматов представления документов для применения упрощенной системы налогообложения в электронной форме».

Возможность подачи уведомления в электронной форме крайне упрощает переход субъектов малого предпринимательства на упрощённую систему налогообложения, что является несомненным достоинством. Получив уведомление, налоговая инспекция проверяет, правильно ли оно заполнено и соответствует ли налогоплательщик соответствующим критериям перехода. В случае положительного или отрицательного ответа на оба вопроса инспекция выдает уведомление о возможности применения данной системы налогообложения. Следует отметить, что НК РФ не содержит никаких указаний на получение уведомления организациями, которые хотят перейти на упрощенную систему налогообложения, а также упоминаний о получении уведомлений о разрешении или запрете перехода УСН. Однако на практике сложилось, что налоговые органы выдают подобные уведомления, причем какие-либо обязательные сроки их выдачи законодательством не

[40] Митченко И.А. Упрощенная система налогообложения и ее реализация в 1С:Бухгалтерии 8.2. Спб, 2013. С. 63.

предусмотрены. По усмотрению налоговых органов, без такого уведомления организация не вправе применять УСН. Так, в Приказе ФНС России «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения» установлена форма 26.2-4 «Сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения», в рамках которой налоговым органом указываются причины отказа в переходе на упрощенную систему налогообложения.

Еще одним спорным вопросом, связанным с переходом на УСН организаций с момента их регистрации, является вопрос о возможности применения УСН при пропуске тридцатидневного срока для уведомления налоговых органов. Налоговые органы квалифицируют такой самовольный переход организации на УСН как незаконный. Тем не менее судебная практика складывается пока что в пользу налогоплательщиков. В решениях судов указывается, что уведомление о применении УСН носит исключительно уведомительный характер и глава 26.2 НК РФ не предоставляет налоговикам права разрешать или запрещать налогоплательщику использовать выбранную им систему налогообложения.

Срок подачи заявления о переходе на УСН для вновь созданных организаций, по мнению судов, не является обстоятельством пресекательного характера.

Кроме того, ст. 346.13 НК РФ не предусматривает оснований для отказа налогоплательщику-уведомителю в переходе на «упрощенку», в том числе и в связи с нарушением им сроков подачи уведомления в налоговый орган, а потому это обстоятельство не может являться основанием для отказа вновь созданной организации в применении УСН (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 27.08.2009 № КА-А40/6972-09, Северо-Западного округа от 08.11.2010 № А13-4274/2010, Уральского округа от 08.04.2008 № (правомерность этого решения подтверждена Определением ВАС РФ от 21.07.2008 № 8705/08)).

Возврат на общий режим налогообложения в добровольном порядке производится с начала следующего налогового периода. В то же время согласно п. 4.1. ст. 346.13 НК РФ, если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 60 млн. руб., такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение. Данное требование распространяется как на организации, так и на индивидуальных предпринимателей.

Упрощенная система налогообложения, несмотря на свое название, предполагает тщательное ведение первичного учета, умение относить доходы и расходы к той или иной категории. Все это следует отразить в налоговой декларации. Переход на УСН несложен, но возможен либо в начале действия организации, либо при начале следующего налогового периода (календарный год).

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

3.1 Изменения в упрощенной системе налогообложения в 2014-2015 годах

Сегодня поступления от УСН имеют превалирующий удельный вес среди специальных режимов и составляют 73%. Четверть от всех поступлений приходится на ЕНВД – 25,6%. Плюсом упрощенной системы налогообложения является то, что организации и индивидуальные предприниматели могут перейти на этот режим в полностью добровольном порядке. Положительным моментом является возможность выбрать объект налогообложения: «доход» (ставка 6%), «доход за минусом расходов» (ставка 15%).

С 1 января 2013 года утратила силу статья 346.25.1 НК РФ «Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента» и был введен в действие новый специальный налоговый режим «Патентная система налогообложения». Необходимость введения новой главы «Патентная система налогообложения» в НК РФ обусловлена тем, что с 2018 года планируется отменить систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход и такие виды деятельности, которые подпадали под данный специальный налоговый режим, впоследствии перейдут под действие патента. Ранее для УСН на основе патента были установлены слишком жёсткие критерии. Особенно это касается тех видов деятельности, которые подлежат налогообложению.

Налоговый кодекс РФ устанавливает величину ограничения по суммарному доходу для тех организаций и предпринимателей, что используют обычную систему налогообложения и еще только планируют перейти на УСН. Критерием возможности такого перехода является то, что суммарный доход за 9 месяцев, предшествовавших году перехода на УСН, не превосходит установленную величину. В 2014 году данная сумма умножается на коэффициент 1,067 относительно 2013 года. Таким образом, предельный размер

доходов для перехода на УСН вырос с 45 000 000 до 48 015 000 млн. руб. (45 000 000 руб. × 1,067). Данное значение следует учитывать компаниям, которые использовали в 2014 году обычный режим и хотят перейти на УСН с 1 января 2015 года. Их доходы за 9 месяцев 2014 года не должны быть больше 48,015 млн. руб. (учитывая ту часть дохода, которая получена на основаниях, перечисленных для плательщиков налога на прибыль в статье 248 НК РФ). Если предел доходов выполняется, то при соблюдении остальных условий, обязательных для УСН и перечисленных в статье 346.12 НК РФ, на УСН можно переходить с 1 января 2015 года.

С 2015 года законодателем вводятся изменения в отношении торговых, административно-деловых центров и некоторых других видов недвижимости, по которым налоговая база будет вычисляться исходя из кадастровой стоимости объектов, и организации, перешедшие на УСН, начинают платить налог на имущество. Данное нововведение стало дополнительной налоговой нагрузкой.

«Упрощенец» обязан уплатить налог на имущество в бюджет субъекта РФ по месту нахождения объекта налогообложения авансовым платежом. Налоговая ставка устанавливается региональным законодательством, но не может превышать 2,2% (п.1 ст. 380 НК РФ). Для объектов недвижимости Москвы, для которых налоговая база равна кадастровой стоимости, налоговая ставка не может превышать 1,5% в 2014 году, 1,7% в 2015 году и 2% в 2016 и в последующие годы. Для объектов недвижимости в других регионах, для которых налоговая база равна кадастровой стоимости, ставка по налогу на имущество не должна превышать 1% в 2014 году, 1,5% в 2015 году и 2% в 2016 и в последующие годы. Если кадастровая стоимость для объекта не утверждена, то в целях налогового учета ее величина считается равной 0 (п. 14 ст. 378.2 НК РФ).

Далее обратимся к региональному законодательству, а именно – к Закону Москвы №64 от 5 ноября 2003 года «О налоге на имущество организаций». Столичный законодатель зафиксировал следующие ставки на ближайшие годы:

- 1,2% для 2015 года;
- 1,5% для 2016 года;
- 1,8% для 2017 года;
- 2% для 2018 года.

С начала 2015 года пользователи УСН больше не могут использовать метод ЛИФО при списании товара в налогового учете. Законодатель отменил метод ЛИФО в налоговом учете, для того чтобы максимально сблизить налоговый учет при УСН с бухгалтерским. Соответственно, налогоплательщики, ранее использовавшие данный метод, должны выбрать из трех оставшихся (ФИФО, по стоимости единицы товара либо по средней стоимости). Остатки товара, отраженные в учете на начало 2015 года, пересчитывать не придется. Их необходимо списать в 2015 году уже в соответствии с новыми правилами.

В 2014 году в связи с присоединением к РФ двух новых субъектов федерации законодатель установил для «упрощенцев» Крыма и Севастополя пониженные ставки. Так, в 2015 и в 2016 годах для налогоплательщиков с объектом «доходы» в Крыму будет актуальна ставка 3%. «Упрощенцы», которые предпочли «доходы минус расходы», заплатят 7%. Данные ставки прописаны в законе Республики Крым, принятом 29 декабря 2014 года. Севастополь также вправе установить свои налоговые ставки. Отчетность за 2014 год коммерсанты данных субъектов сдают в российские налоговые органы, но еще по старым, «украинским» правилам учета.

3.2 Проблемы упрощенной системы налогообложения

Поговорим о проблемах, связанных с упрощённой системой налогообложения. Эти проблемы делятся на две категории: а) принципиальные

недостатки текущей реализации УСН и б) проблемы, связанные с применением и администрированием данного налогового режима.

Принципиальные недостатки УСН

К таким недостаткам можно отнести:

Возможность неожиданно утратить право работы по УСН

Существует множество условий, которые могут привести к потере права работы по УСН. Такими условиями могут стать открытие филиала организации, превышении доли в капитале, численности работников, валового дохода и т.д. Все эти условия требуют тщательного и регулярного мониторинга вышеприведенных показателей компетентным в вопросах налогообложения специалистом. При потере права использовать УСН требуется восстановить бухгалтерский и налоговый учет за весь срок применения УСН. Таким образом, ослабевает одно из основных преимуществ УСН: отсутствие необходимости в профессиональном бухгалтере.

Данный недостаток можно было бы частично устранить путем ограничения периода восстановления учета до прошедших месяцев текущего года.

Освобождение от НДС может привести к оттоку контрагентов, уплачивающих этот налог из-за отсутствия механизма возмещения НДС при заключении сделок с организациями, применяющими УСН

Организации, использующие обычный режим налогообложения, включают НДС в цену своих товаров и услуг, а потом, при реализации производных от этих товаров и услуг, контрагент получает возмещение НДС. Если же контрагент закупает товары и услуги у организации, применяющей УСН, то при реализации производных товаров и услуг он не получает возмещения. Фактически возникает конкуренция между ценами без НДС, устанавливаемых компаниями, применяющих обычный режим, и брутто-ценами компаний, применяющих УСН.

Данный недостаток можно было бы устранить путём законодательного установления формальной ставки для вычисления вычета при закупках у организаций, применяющих УСН. Конкретные значения формальной ставки необходимо тщательно оценить исходя из экономической статистики по ценообразованию. Полагаю, ориентировочная величина формальной ставки могла бы составить 6-10%.

Возможность введения запутанных холдинговых схем для «оптимизации» налогообложения

Нередко, особенно в среднем бизнесе, вместо организации «нормального» юридического лица реализуется разветвленная холдинговая структура с компаниями, применяющими УСН и ЕНВД, причем зачастую в разных регионах (в поиске наиболее выгодных местных ставок единого налога и налога на вмененный доход). Несмотря на то, что такой подход в большинстве случаев формально не противоречит законодательству, мы не можем одобрить подобные схемы «оптимизации» налогообложения, так как в данном случае производится умышленный обман государства.

Норма, запрещающая применение УСН в организациях, в которых доля юридических лиц в уставном капитале превышает 25%, легко обходится путем учреждения множества компаний одними и теми же физическими лицами.

Устранение данного недостатка потребует тщательной юридической проработки законодательства о холдингах, в частности, совершенствования критериев обнаружения холдинга и введение необходимости суммарного учета всех работников, всего капитала и всех доходов холдинга при решении вопроса о предоставлении организациям, входящим в холдинг, права работать по УСН.

Впрочем, в последнее время судебная практика в части искусственного дробления компаний с целью «оптимизации» налогообложения стала более благоприятной для налоговых органов, см., например, определение ВАС РФ от 7 апреля 2014 г. № ВАС-3622/14 по делу №А05-13495/2012 «Об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ».

Проблемы применения и администрирования УСН

Избыточная сложность учета товаров

НК РФ предполагает, что налогоплательщик должен вести учет товаров одним из методов оценки: по стоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО), по средней себестоимости или же по стоимости единицы товара. Однако, по мнению специалистов, данные методы широко известны и практически удобны, но совершенно неприменимы при ведении учета на малых предприятиях. Причина лежит в том, что для учета реализованных услуг и товаров одним из вышеизложенных способов компании необходима помощь высококвалифицированного бухгалтера. Однако для малых предприятий, которые в основном и выбирают упрощенный режим налогообложения, в большинстве практических случаев, либо функции бухгалтера исполняет сам директор, либо в такой компании работает начинающий бухгалтер. И в том, и в другом случае освоение такого сложного способа учета является чрезвычайно непростой задачей. Помимо того, такой компании приходится тратить средства на установку дорогого программного обеспечения. Таким образом, несмотря на то, что УСН не предусматривает ведение бухгалтерского учёта, но, как показывает практика, индивидуальным предпринимателям, применяющим рассматриваемый специальный налоговый режим, нередко приходится вести его, что серьезно противоречит самой сути упрощённого режима и, таким образом, ухудшает положение малого бизнеса.

Поэтому имеет смысл минимизировать возможность ведения бухгалтерского учёта налогоплательщиками, применяющими УСН, путём внесения необходимых изменений в законодательство РФ по налогам.

Отсутствие возможности у субъекта малого предпринимательства выставить счет-фактуру покупателю

Этот недостаток связан с пунктом об освобождении плательщиков УСН от уплаты НДС. Введение формальной ставки вычета сделало бы возможной выписку счета-фактуры.

Невозможность в ряде случаев соблюдения пятидневного срока подачи заявления об использовании УСН для вновь созданных организаций

Так как дата постановки на учет зависит от загруженности работой отделения ФНС, регистрирующего организацию или ИП, а извещение о постановке на учет направляется почтовой связью, задержки в работе которой — не редкость, то часто возникает ситуация, когда новообразованный плательщик УСН получает извещение уже после истечения 5-дневного срока. Многие руководства рекомендуют подавать заявление об использовании УСН сразу, вместе с комплектом регистрационных документов, то тогда возникает коллизия: невозможно подать заявление от имени организации, которая еще не зарегистрирована. Правда, суды обычно в таких случаях встают на сторону налогоплательщиков (см. постановления ФАС Московского округа от 27.01.2009 N КА-А40/13301-08, ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.03.2009 N А33-1275/08-Ф02-874/09), однако формальное противоречие продолжает существовать.

Поэтому представляется целесообразным введение двух норм: а) о праве указывать желаемую систему налогообложения непосредственно в заявлении о регистрации юрлица или ИП и б) об исчислении 5-дневного срока подачи заявления об использовании УСН не с даты регистрации, а с даты фактического вручения извещения о регистрации адресату.

3.3 Перспективы упрощенной системы налогообложения

На сегодняшний день перспективы развития УСН связаны с увеличением порога предельного размера годового дохода, с целью возможности применения упрощенной системы налогообложения большим кругом субъектов малого бизнеса. Это связано с тем, что действующее ограничение размера выручки для плательщиков единого налога по УСН стимулирует «теневую деятельность». Так, по экспертной оценке из-за сокрытия налогоплательщиками своих доходов, как было отмечено в Коллегии Счётной

Палаты РФ, в бюджеты всех уровней ежегодно не поступает от 30 до 40 процентов налогов.

Благодаря увеличению предельного дохода, дающего право на применение УСН, число предприятий, уплачивающих налоги по упрощенной системе налогообложения, с 2010 по 2015 год увеличилось в 2-3 раза. Данная мера, помимо уменьшения налоговой нагрузки на малый бизнес, привела к значительному перераспределению налоговых доходов в пользу местных бюджетов, т. к. единый налог, взимаемый при использовании упрощенной системы налогообложения, является вторым по величине налоговым источником местных бюджетов. Это, в свою очередь, положительно сказалось на доходной части муниципалитетов, и позволило им больше средств инвестировать в инфраструктуру, что положительно отразилось на развитии малого бизнеса.

Критерий численности работников (не больше ста человек), напротив, выглядит несколько завышенным. Так, если обратиться к опыту европейских стран, редко где можно встретить столь высокие лимиты. Так, во Франции установлен предел рабочих мест от 10 до 50, а в Великобритании не более 50 человек. Хозяин предприятия, на котором заняты менее 10 человек, считается ремесленником, для которого предусмотрены льготы практически по всем видам налогов. Можно видеть, что с одной стороны, доходы в данных странах для малого бизнеса установлены намного выше, чем в России, а с другой стороны, критерий по численности работников – намного меньше. Причиной может служить тот факт, что в европейских странах делают акцент на то, что при использовании минимального количества трудовых ресурсов, можно эффективно реализоваться, то есть получить больший доход.

Целесообразным было бы разделить всех субъектов малого бизнеса в целях налогообложения по УСН на различные категории и для каждой из них установить свой критерий по численности работников, как это установлено в ст. 4 п. 1 пп.2 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ»: - микропредприятия – до 15 человек; - малые

предприятия – до100 человек; - средние предприятия – от 101 до 250 человек. А далее, в зависимости от данного критерия и от дохода организации, следовало бы применять различные виды налоговых ставок. Это позволит наиболее рационально распределять ресурсы и поддерживать конкуренцию на рынке товаров (работ, услуг).

При совершенствовании норм об УСН в России целесообразно использовать мировую практику. Так, анализ упрощенных систем налогообложения в зарубежных странах (США, Великобритании, Франции, Финляндии, Японии и Казахстана) позволяет разделить их на следующие группы: страны с англо-саксонской системы, страны континентальной системы, страны обычно-традиционной системы, страны славянской системы (бывшие участники СНГ). Каждая из данных стран достигла определённых успехов в оказании государственной поддержки малого бизнеса, в том числе, в рамках налогообложения. По нашему мнению, необходимо учитывать опыт зарубежных стран, для создания наиболее эффективной системы налоговой поддержки предпринимательской деятельности в России. Так, следует учесть опыт Франции, в части разделения всех предпринимателей на: микробизнес, малый бизнес, средний бизнес, крупный бизнес в целях налогообложения по критериям численности наёмных работников и уровню доходности и, исходя из данных параметров, установить дифференцированные налоговые ставки в рамках специальных налоговых режимов.

Упрощенная система налогообложения — сравнительно недавнее новшество в налоговой системе Российской Федерации. Однако она уже прошла достаточно длинный путь в своем развитии, и постоянно совершенствуется, все лучше выполняя свою главную задачу: поддержку малого бизнеса. Нельзя сказать, что в самой УСН и в практике ее применения нет недостатков, однако эти недостатки постепенно устраняются. Все это позволяет говорить, что упрощенная система налогообложения стала одним из фундаментальных компонентов налоговой политики России и имеет хорошие перспективы развития в будущем.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Мы рассмотрели широкий круг вопросов, связанных с введением и применением упрощенной системы налогообложения.

Был проведен анализ определения упрощенной системы налогообложения как специального режима, описанного в главе 26.2 НК РФ и представляющего собой особый порядок исчисления и уплаты налоговых платежей, предусмотренный НК РФ для отдельных категорий налогоплательщиков в целях снижения их налоговой нагрузки путем замены уплаты ряда налогов уплатой единого налога.

Нами рассмотрены преимущества и недостатки упрощенной системы налогообложения, определили, в каких случаях есть смысл переходить на упрощенную систему налогообложения, а в каких случаях это нецелесообразно.

Проведено определение круга организаций, обладающих правом перехода на упрощенную систему налогообложения и ограничения по ее применению (не обладают правом перехода на упрощенную систему налогообложения организации финансового сектора).

Изучены элементы налога при применении упрощенной системы налогообложения, а именно:

Мы перечислили объекты налогообложения налога при применении упрощенной системы налогообложения: доходы и доходы минус расходы.

Была исследована налоговая база при использовании упрощенной системы налогообложения: денежное выражение объектов налогообложения.

Проведен анализ налогового (календарный год) и отчетного периода (первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года) при применении упрощенной системы налогообложения.

Нами подверглись рассмотрению налоговые ставки при применении упрощенной системы налогообложения: 6% при учете по доходам и 15% по доходами минус расходы, и указана стратегия выбора оптимального способа учета в зависимости от среднего соотношения доходов и расходов (маржи).

Проведено изучение порядка исчисления и уплаты налогов период при применении упрощенной системы налогообложения.

Мы определили порядок перехода на упрощенную систему налогообложения.

Был рассмотрен порядок признания доходов и расходов налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, который установлен ст. 346.17 НК РФ и определяется на основании первичных документов, а также других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы и понесенные расходы, и документов налогового учета, к которым причисляются выручка от продажи товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав, внереализационные доходы, и в которые входят не только денежные средства, полученные от реализации товаров (работ, услуг) но и доходы в виде имущества, полученного безвозмездно или по договору мены

Мы провели анализ учета реализационных доходов при применении упрощенной системы налогообложения, которые определяются исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Рассмотрен учет внереализационных доходов при применении упрощенной системы налогообложения, которыми признаются доходы, подробно описанные в ст. 250 Налогового кодекса.

Была изучена классификацию расходов для определения объекта налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения, которые делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Мы провели рассмотрение особого порядка учета стоимости основных средств и нематериальных активов при применении упрощенной системы налогообложения. Расходы на приобретение основных средств в период

применения УСН принимаются в особом порядке с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Рассмотрению подвергся учет расходов при исчислении налоговой базы по УСН на сумму арендных (лизинговых платежей) за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (подпункт 4 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ).

Был проанализирован порядок учета по материальным затратам в качестве расходов, которые признаются по правилам, предусмотренными статьей 254 НК РФ.

Рассмотрены требования к ведению налогового учета при применении упрощенной системы налогообложения, и узнали, в чем именно состоит упрощение системы налогообложения при использовании данного налогового режима.

Подверглись тщательному ознакомлению правила заполнения налоговой декларации и осуществления авансовых платежей при использовании упрощенной системы налогообложения.

Нами были проанализированы недостатки как самой существующей упрощенной системы налогообложения, так и практики ее применения и администрирования; недавние изменения в упрощенной системе налогообложения; рассмотрены перспективы данного налогового режима.

Таким образом, мы выполнили программу исследований упрощенной системы налогообложения и ее место в системе налогового законодательства Российской Федерации.

На основании нашего исследования мы можем сделать следующие выводы:

1. Упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом, направленным на облегчение налогового учета и частичное уменьшение налогового бремени для предприятий малого бизнеса с целью его поддержки и развития.

2. Упрощенная система налогообложения позволяет вести налоговый учет на основании первичных документов, что удобно при отсутствии бухгалтера в штате небольшой организации .
3. Упрощенная система налогообложения имеет две разновидности, из которых налогоплательщик может выбрать наиболее удобную и выгодную.
4. Упрощенная система налогообложения постоянно совершенствуется и развивается, в перспективе становясь все более удобной для организации налогового учета на предприятиях малого бизнеса.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные акты

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340.
2. Закон РФ «О недрах» №2395-1 от 21.02.1992г.Собрание законодательства РФ, 06.03.1995, № 10, ст. 823.
3. Федеральный закон РФ «О банках и банковской деятельности» № 395-1 // Собрание законодательства РФ, 05.02.1996, № 6, ст. 492.
4. Федеральный закон РФ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» №54-ФЗ от 25.04.2003г. Собрание законодательства РФ, 26.05.2003, № 21, ст. 1957.
5. Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» №75-ФЗ от 07.05.1998г. Собрание законодательства РФ, № 19, 11.05.1998, ст. 2071.
6. Федеральный закон «Об инвестиционных фондах» №156-ФЗ от 29.11.2001г. Собрание законодательства РФ, 03.12.2001, N 49, ст. 4562.
7. Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» №225-ФЗ от 30.12.1995г. Собрание законодательства РФ, 01.01.1996, № 1, ст. 18.
8. Приказ Минфина России от 22.10.2012 № 135н «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения».
9. Письмо Министерства Финансов РФ «О порядке применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными

предпринимателями» от 11.03.2004 № 04-04-06/40// Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2004. № 11.

10. Письмо Министерства Финансов РФ от 12.10.2007г. №03/11/04/3/406 «О правомерности применения УСН организацией, осуществляющей посредническую деятельность по реализации (распространению) лотерейных билетов тиражных и моментальных лотерей и не занимающейся игорным бизнесом»// Нормативные акты для бухгалтера, 2007, № 22.
11. Письмо Министерства финансов РФ от 9 декабря 2013 г. N 03-11-11/53640 «Об учете агентом, применяющим УСН, доходов по агентскому договору, если агент за вознаграждение совершает сделку с третьим лицом от своего имени и за счет принципала».
12. Письмо Министерства Финансов РФ от 26 августа 2002 г. №04-02-06/3/61 «О некоторых вопросах, касающихся налогообложения внереализационных доходов и расходов организациями, применяющими кассовый метод признания доходов и расходов».
13. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1.09.2014 г. № 03-11-09/43709 «Об учете сумм уплаченных страховых взносов при расчете суммы налога, уплачиваемой в связи с применением УСН с объектом налогообложения в виде доходов, или ЕНВД»// Бухгалтерское приложение» (приложение к «Экономика и жизнь»), 2014, № 38.

Литература

14. Андреев И.М. Упрощенная система налогообложения // Российский налоговый курьер – 2010 - N 1.
15. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М. : Экономистъ, 2009. – 560 с
16. Бабаев Ю.А., Петров А.М., Мельникова Л.А. Бухгалтерский учет. СПб.: Проспект, 2014. 520 с.

17.Бачмановская Н.П., Халевинский А.И. Упрощенная система налогообложения// Аудит и финансовый анализ, №5, 2006. С. 165-191.

18.Беликова Т. Учет и отчетность в малом бизнесе: бизнес-курс для руководителя малого предприятия. Litres, 2014. 285 с.

19.Волгина Л.А. Упрощенная система налогообложения // Консультант бухгалтера – 2009 - N 5

20.Горина Г.А. Упрощенная система налогообложения: методологический аспект // Новое в бухгалтерском учете и отчетности - 2006 - N 5.

21.Гуев А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу РФ (часть первая), 2003 // СПС ГАРАНТ.

22.Кокова И.А. Учет при совмещении УСН и ЕНВД// Вестник ХГУ. Экономика, №4, 2013. Абакан. С. 23-36.

23.Кириллова О., Муравлева Т. Конспект по налогам и налогообложению. Litres, 2014. 537 с.

24. Качур О.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – М.: КНОРУС, 2008.

25.Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Упрощенная система налогообложения. Спб.: Издательство «Проспект», 2014. 271 с.

26.Лейман В.С. Упрощенная система налогообложения: особенности применения// Вестник Челябинского государственного университета. 2010, №26 (207). Экономика. Выпуск 28. С. 23-26.

27.Лубкова О.В., Сергеева Т.Ю., Фирстова С.Ю. Вмененка и упрощенка по-новому. Москва, 2011. 181 с.

28.Митченко И.А. Упрощенная система налогообложения и ее реализация в 1С:Бухгалтерии 8.2. Спб, 2013. 320 с.

29.Рахматуллина О.В. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование. Монография. Оренбург, 2014. 141 с.

30.Семенихин В. Лизинг. Litres, 2015. 385 с.

31.Терехин Р.С. Всё об упрощенной системе налогообложения. Спб.: Издательский дом «Питер», 2013. 130 с.

32.Титова М.В. Налоговые льготы. Автореф. дисс. …канд. юрид. наук. СПб., 2004. 32 с.

33. Упрощенная система налогообложения: практическое применение с учетом последних изменений / под ред. Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК, 2010.

33.Уразаева Э.Г. Материальные запасы – в лизинг?// Журнал «Упрощенная бухгалтерия», июнь, 2014.

34.Шайхутдинова Н.А., Смаков И.Ф. Финансовая политика малых предприятий, или эффективный выбор объекта налогообложения при «упрощенке». Уфа, 2014. 28 с.

35.Шестакова Е. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики. Litres, 2014. 2882 с.

36.Шувалова Е.Б, Шувалов А.Е. Налоги и налогообложение. М., МЭСИ, 2001.

37.Шувалова Е.Б. Налогообложение и налоговое законодательство. М., МЭСИ, 1998.

38.Шувалова Е.Б., Глубокова Н.Ю., Сычева Е.И. Налоговое право. М., МЭСИ, 2003.

39.Шадурская М.М., Смородина Е.А., Одинокова Т.Д. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Екатеринбург, 2010

40.Шадурская М.М., Смородина Е.А., Одинокова Т.Д. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Екатеринбург, 2010

41.http://www.rosbuh.ru. Журнал «Нормативные акты для бухгалтера» от 15.11.2006 Е.Н. Тарасова «Плюсы и минусы «Упрощенки»».

42.http://www.acg.ru. «Упрощенная система налогообложения» Часть I: Основы системы, Часть II: Преимущества и недостатки. Галина Карагодина, от 16.10.2010

Приложение 1. Форма налоговой декларации по упрощенной системе налогообложения

Титульная страница Приложение 1, стр.1

0301 0013

ИНН 7604089981--

КПП 771901001 Стр. 001

Приложение № 1
к приказу ФНС России
от 04.07.2014 № ММВ-7-3/352@

Форма по КНД 1152017

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения

Номер корректировки 0-- Налоговый период (код) 34 Отчетный год 2014

Представляется в налоговый орган (код) 7719 по месту нахождения (учета) (код) 210

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

ВЕКТРА-М

(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 51.45.1-

Форма реорганизации, ликвидация (код) - ИНН/КПП реорганизованной организации ---------- / ---------

Номер контактного телефона (499)3468165-------

На 3-- страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на --- листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю:

2 1 - налогоплательщик, 2 - представитель налогоплательщика

КОЧЕТОВ

РОМАН

АЛЕКСЕЕВИЧ

(фамилия, имя, отчество * полностью)

(наименование организации - представителя налогоплательщика)

Подпись _____ Дата 27.02.2015

М.П.

Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя

ДОВЕРЕННОСТЬ № 4 ОТ 27 ФЕВРАЛЯ 2015 ГОДА

* Отчество при наличии.

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении декларации

Данная декларация представлена (код) ____

на ____ страницах

с приложением подтверждающих документов или их копий на ____ листах

Дата представления декларации __.__.____

Зарегистрирована за № _____

Фамилия, И.О.* Подпись

Приложение 1, стр 2

0301 0037

ИНН 7604089981--

КПП 771901001 Стр. 002

аздел 1.2. Сумма налога (авансового платежа по налогу), уплачиваемого в связи с применением упрощенно системы налогообложения (объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов), и минимального налога, подлежащая уплате (уменьшению), по данным налогоплательщика

Показатели	*Код строки*	*Значения показателей (в рублях)*
1	*2*	*3*
Объект налогообложения 2 - доходы, уменьшенные на величину расходов	001	2
Код по ОКТМО	010	45314000---
Сумма авансового платежа к уплате по сроку не позднее двадцать пятого апреля отчетного года стр. 270 разд. 2.2	020	22695------
Код по ОКТМО	030	----------
Сумма авансового платежа к уплате по сроку не позднее двадцать пятого июля отчетного года стр. 271 разд. 2.2 - стр. 020, если стр. 271 разд. 2.2 - стр. 020 >= 0	040	148860-----
Сумма авансового платежа к уменьшению по сроку не позднее двадцать пятого июля отчетного года стр. 020 - стр. 271 разд. 2.2, если стр. 271 разд. 2.2 - стр. 020 < 0	050	----------
Код по ОКТМО	060	----------
Сумма авансового платежа к уплате по сроку не позднее двадцать пятого октября отчетного года стр. 272 разд. 2.2 - (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050), если стр. 272 разд. 2.2 - (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050) >= 0	070	83366------
Сумма авансового платежа к уменьшению по сроку не позднее двадцать пятого октября отчетного года (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050) - стр. 272 разд. 2.2, если стр. 272 разд. 2.2 - (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050) < 0	080	----------
Код по ОКТМО	090	----------
Сумма налога, подлежащая доплате за налоговый период (календарный год) по сроку * стр. 273 разд. 2.2 - (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080), если стр. 273 разд. 2.2 - (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080) >= 0 и стр. 273 разд. 2.2 >= стр. 280 разд. 2.2	100	71836------
Сумма налога к уменьшению за налоговый период (календарный год) по сроку * (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080) - стр. 273 разд. 2.2, если стр. 273 разд. 2.2 - (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080) < 0 и стр. 273 разд. 2.2 >= стр. 280 разд. 2.2 или (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080) - стр. 280 разд. 2.2, если стр. 273 разд. 2.2 < стр. 280 разд. 2.2 и (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080) > стр. 280 разд.	110	----------
Сумма минимального налога, подлежащая к уплате за налоговый период (календарный год) по сроку * стр. 280 разд. 2.2 - (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080), если стр. 280 разд. 2.2 > стр. 273 разд. 2.2 и стр. 280 разд. 2.2 > (стр. 020 + стр. 040 - стр. 050 + стр. 070 - стр. 080)	120	----------

* Для организаций - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
для индивидуальных предпринимателей - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

_____ (подпись) _____ (дата)

Приложение 1, стр.3

0301 0051

ИНН 7604089981--

КПП 771901001 Стр. 003

Раздел 2.2. Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога (объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов)

Показатели	*Код строки*	*Значения показателей (в рублях)*
1	*2*	*3*
Объект налогообложения: 2 - доходы, уменьшенные на величину расходов	201	2
Сумма полученных доходов нарастающим итогом: за первый квартал	210	5779405-----
за полугодие	211	11902643----
за девять месяцев	212	16104288
за налоговый период	213	22021310----
Сумма произведенных расходов нарастающим итогом: за первый квартал	220	4266397
за полугодие	221	9397238
за девять месяцев	222	13043111
за налоговый период	223	18481226----
Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая налоговую базу за налоговый период	230	----------
Налоговая база для исчисления налога (авансового платежа по налогу):		
за первый квартал (стр. 210 - стр. 220, если стр. 210 - стр. 220 > 0)	240	15130088-----
за полугодие (стр. 211 - стр. 221, если стр. 211 - стр. 221 > 0)	241	25054058-----
за девять месяцев (стр. 212 - стр. 222, если стр. 212 - стр. 222 > 0)	242	30611777-----
за налоговый период (стр. 213 - стр. 223 - стр. 230, если стр. 213 - стр. 223 - стр. 230 > 0)	243	35400847-----
Сумма полученного убытка за истекший налоговый (отчетный) период:		
за первый квартал (стр. 220 - стр. 210, если стр. 210 < стр. 220)	250	----------
за полугодие (стр. 221 - стр. 211, если стр. 211 < стр. 221)	251	----------
за девять месяцев (стр. 222 - стр. 212, если стр. 212 < стр. 222)	252	----------
за налоговый период (стр. 223 - стр. 213, если стр. 213 < стр. 223)	253	----------
Ставка налога (%):		
за первый квартал	260	15.-
за полугодие	261	15.-
за девять месяцев	262	15.-
за налоговый период	263	15.-
Сумма исчисленного налога (авансового платежа по налогу):		
за первый квартал (стр. 240 х стр. 260 / 100)	270	226951-----
за полугодие (стр. 241 х стр. 261 / 100)	271	375811-----
за девять месяцев (стр. 242 х стр. 262 / 100)	272	459177-----
за налоговый период (стр. 243 х стр. 263 / 100)	273	531013-----
Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период (ставка налога 1%) (стр. 213 х 1 / 100)	280	220213-----