

ГОДОВОЙ ОТЧЕТ ОРГАНИЗАЦИЙ НА УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Д.В.Соловьева

Анонс

В данном издании рассказано, как правильно заполнить формы статистической отчетности, как заполнить налоговые декларации по налогу, уплачиваемому по УСН в зависимости от объекта налогообложения, как правильно отчитываться по обязательному социальному и пенсионному страхованию. Отдельный раздел книги посвящен случаям, когда "упрощенцы" должны сдавать бухгалтерскую отчетность.

Оглавление

Введение

Глава 1. Статистическая отчетность

Глава 2. Налоговая отчетность

2.1. Книга учета доходов и расходов

Общие требования к заполнению книги учета доходов и расходов

Порядок заполнения раздела I "Доходы и расходы"

Справка к разделу I

Порядок заполнения раздела II "Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за отчетный (налоговый) период"

Порядок заполнения раздела III "Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения" (коды строк 010 - 200)

Порядок заполнения раздела I "Доходы"

2.2. Порядок расчета единого налога при упрощенной системе налогообложения

2.2.1. Если объектом налогообложения являются доходы

2.2.2. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов

2.3. Налоговая декларация

2.3.1. Сроки сдачи декларации по единому налогу и авансовым платежам

2.3.2. Порядок заполнения декларации

Порядок заполнения налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения

Порядок заполнения титульного листа

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика"

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога"

2.4. Декларация по транспортному налогу

Порядок заполнения титульного листа

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (по данным налогоплательщика)"

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет суммы налога по каждому транспортному средству (по данным налогоплательщика)"

2.5. Декларация по земельному налогу

Порядок заполнения налоговой декларации по земельному налогу

Порядок заполнения титульного листа

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика"

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет налоговой базы и суммы земельного налога"

Порядок заполнения налогового расчета по авансовым платежам по земельному налогу

Порядок заполнения титульного листа

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма авансового платежа по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика"

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет налоговой базы и суммы авансового платежа по земельному налогу"

Глава 3. Отчетность по обязательному социальному и пенсионному страхованию

3.1. Страховые взносы взамен ЕСН

Тарифы страховых взносов

Плательщики страховых взносов

Выплаты, освобожденные от взносов

Порядок определения и начисления взносов

Изменения в объекте обложения страховыми взносами

Порядок уплаты взносов

Отчетность по взносам

Проверки плательщиков взносов

Полномочия органов ПФР и ФСС по взысканию сумм недоимки

Ответственность плательщика взносов

3.2. Пенсионные взносы

3.2.1. Страховые тарифы

3.2.2. Отчетность по пенсионным взносам

Расчет авансовых платежей по взносам в Пенсионный фонд

Декларация по пенсионным взносам

Порядок заполнения титульного листа декларации

Раздел 1 "Платежи по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, подлежащие уплате" декларации

Раздел 2 "Расчет платежей по страховым взносам на обязательное Пенсионное страхование" декларации

Раздел 2.1 "Уплата платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование" декларации

Раздел 2.2 "Расчет для заполнения строки 0100" декларации

Раздел 2.3 "Сводные показатели за расчетный период для расчета сумм платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, исполняющие обязанности организации по уплате страховых взносов и представлению декларации" декларации

3.2.3. Отчетность перед ПФР

Глава 4. Особые случаи представления отчетности

4.1. Совмещение упрощенной системы налогообложения и ЕНВД

4.1.1. Бухгалтерский учет

4.1.2. Налоговый учет

4.1.3. Раздельный учет

4.1.4. Нюансы совмещения УСН и ЕНВД

4.2. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов

4.2.1. Бухгалтерский учет основных средств

Требования ПБУ 6/01

Первичные документы по учету основных средств

Бухгалтерские регистры учета основных средств

Модернизация, реконструкция и ремонт основных средств

Переоценка основных средств

4.2.2. Налоговый учет основных средств, приобретенных до перехода на "упрощенку"

Включаем в расходы стоимость "старых" основных средств

Учет основных средств, оприходованных в 2008, а оплаченных в 2009 году

Учет основных средств, полученных безвозмездно

Продажа основных средств

Учет основных средств после возврата на общий режим налогообложения

4.2.3. Налоговый учет основных средств, приобретенных после перехода на "упрощенку"

Приобретение основного средства

Продажа основных средств

Как сократить убытки от реализации основного средства

Возврат на обычный режим налогообложения

Строительство основных средств

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

4.2.4. Нематериальные активы

Бухгалтерский учет

Налоговый учет

4.2.5. Как вернуться на общую систему налогообложения

Ведение бухгалтерского и налогового учета после утраты права на применение "упрощенки"

Когда можно вновь использовать упрощенную систему налогообложения

Как платить налоги, если вами потеряно право на использование упрощенной системы налогообложения

Глава 5. Ответственность за непредставление деклараций

5.1. Штраф за непредставление деклараций

5.2. Декларация по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

5.3. Как избежать штрафа за непредставление декларации или уменьшить его

ВВЕДЕНИЕ

По итогам года организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, представляет статистическую отчетность:

- N ПМ "Сведения об основных показателях деятельности малого предприятия" (утв. Приказом Росстата от 14 октября 2009 г. N 226);
- N 2-МП инновация "Сведения о технологических инновациях малого предприятия (организации)" (утв. Приказом Росстата от 30 октября 2009 г. N 237);
- сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год.

Также она должна представить налоговую отчетность:

- налоговую декларацию по единому налогу;
- налоговые декларации по транспортному и земельному налогам, если признается плательщиком этих налогов;
- сведения о доходах физических лиц.

Организация-"упрощенец" обязана представить годовую отчетность по обязательному социальному и пенсионному страхованию:

- расчетную ведомость по средствам ФСС РФ (форма-4 ФСС РФ);
- справку-подтверждение основного вида экономической деятельности;
- декларацию по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам;
- документы в Пенсионный фонд, необходимые для ведения персонифицированного учета.

Глава 1. СТАТИСТИЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Пункт 4 ст. 346.11 НК РФ предусматривает, что для налогоплательщиков, применяющих УСН, сохраняется действующий порядок представления статистической отчетности.

Абзац 2 п. 3 ст. 80 НК РФ предусматривает, что налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, представляют в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) в электронном виде. В целях контроля за соблюдением данного критерия абз. 3 данной нормы предусмотрено, что налогоплательщик должен представлять в налоговый орган сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год (форма утверждена Приказом ФНС России от 29 марта 2007 г. N ММ-3-25/174@). Сведения за 2010 г. нужно представить до 20 января 2011 г. всем налогоплательщикам независимо от того, превышает среднесписочная численность 100 человек или нет.

Кроме вышеназванных отчетов N ПМ и N 2-МП инновация нужно сдавать дополнительные формы статистической отчетности, в частности:

форму N ПМ-пром "Сведения о производстве продукции малым предприятием" (утв. Постановлением Росстата от 28 июля 2009 г. N 153), которую представляют с отчета за январь юридические лица - малые предприятия (кроме микропредприятий), осуществляющие производство продукции добывающих, обрабатывающих производств, производство и распределение электроэнергии, газа, воды, лесозаготовки, а также рыболовство, по перечню, установленному территориальным органом Росстата;

формы N 1-ТОРГ "Сведения о продаже товаров в организациях оптовой и розничной торговли" (утв. Постановлением Росстата от 12 мая 2010 г. N 185 "Об утверждении форм федерального статистического наблюдения за внутренней и внешней торговлей");

№ 1-ИП (торговля) "Сведения о деятельности индивидуального предпринимателя в розничной торговле";

месячные с отчета за январь 2011 г.:

№ 1-алкоголь (опт) "Сведения об оптовой продаже алкогольной продукции и пива";

№ ПМ-торг "Сведения об обороте торговли малого предприятия";

квартальную с отчета за I квартал 2011 г.:

№ 1-конъюнктура "Обследование конъюнктуры и деловой активности в розничной торговле";

квартальную с отчета по состоянию на 1 января 2011 г.:

№ 3-рынок "Сведения о числе торговых мест на рынках";

квартальную с отчета за январь - март 2011 г.:

№ 3-ТОРГ (ПМ) "Сведения о продаже и запасах товаров малого предприятия розничной торговли";

с периодичностью два раза в год для отчета в 2011 г.:

№ 1-торговля "Обследование розничной продажи отдельных товаров в разрезе ассортиментных групп";

с периодичностью два раза в пять лет по состоянию на 1 января 2011 г.:

№ 1-ТОРГ (сеть) "Сведения о наличии сети организаций торговли, общественного питания, по ремонту автотранспортных средств, бытовых изделий и предметов личного пользования".

Согласно ст. 13.19 КоАП нарушение должностным лицом, ответственным за представление статистической информации, порядка ее представления, а равно представление недостоверной статистической информации влечет наложение штрафа в размере от 3 до 5 тыс. руб.

Глава 2. НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Согласно пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Так как у "упрощенцев" среднесписочная численность работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 человек, на них не распространяется норма абз. 2 п. 3 ст. 80 НК РФ, предусматривающая представление налоговых деклараций (расчетов) в налоговый орган в электронном виде. Поэтому в соответствии с абз. 1 п. 3 ст. 80 НК РФ они вправе представлять налоговые декларации (расчеты) на бумажном носителе или в электронном виде вместе с документами, которые должны прилагаться к декларации (расчету).

Непредставление декларации в налоговый орган в установленный срок влечет взыскание штрафа согласно НК РФ и КоАП РФ. В частности, п. 1 ст. 119 НК РФ предусмотрено, что если срок просрочки представления декларации не превысил 180 дней, то штраф взыскивается в размере 5% от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления (не более 30% данной суммы и не менее 100 руб.).

Согласно ст. 15.5 КоАП нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 300 до 500 руб.

"Упрощенец" представляет в налоговые органы налоговые декларации:

- по упрощенному налогу;

- по транспортному и земельному налогам, если признается плательщиком этих налогов.

Наименование отчетности	Налоговый период	Срок представления по итогам 2010 г.	Срок уплаты налога

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСНО	Календарный год	Не позднее 31.03.2010	Не позднее 31.03.2010
Налоговая декларация по транспортному налогу		Не позднее 01.02.2010	Установлен нормативными правовыми актами местной власти, но не ранее 01.02.2010
Налоговая декларация по земельному налогу			Установлен законами субъектов РФ, но не ранее 01.02.2010

Налоговая декларация по единому налогу. Форма налоговой декларации по единому налогу утверждена Приказом Минфина России от 22 июня 2009 г. N 58н. Она представляется по месту регистрации организации не позднее 31 марта 2011 г. Заполняя ее, налогоплательщик сначала определяет налоговую базу исходя из того, какой объект налогообложения он выбрал. Если объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, то по итогам налогового периода сумма исчисленного единого налога сравнивается с суммой исчисленного минимального налога. В случае если последний оказался больше, налогоплательщик уплачивает его.

Организация, выбрав объектом налогообложения доходы, уменьшает сумму налога, исчисленную за налоговый период, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Книга учета доходов и расходов. Регистром налогового учета, в котором "упрощенцы" согласно ст. 346.24 НК РФ ведут учет доходов и расходов для целей исчисления единого налога, является Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Форма книги утверждена Приказом Минфина России от 31 декабря 2008 г. N 154н. Ее можно вести на бумажных носителях или в электронном виде. В последнем случае ее нужно распечатывать по окончании отчетного (налогового) периода.

Если организация ведет книгу учета доходов и расходов на бумажном носителе, то до начала ее ведения (до начала года) на последней странице прошнурованной и пронумерованной книги должно быть указано количество страниц и должна стоять подпись руководителя, печать организации, а также подпись должностного лица и печать налогового органа. Если она ведется в электронном виде, то по окончании налогового периода она должна быть выведена на бумажный носитель и оформлена в таком же порядке. В Письме от 16 января 2007 г. N 03-11-05/4 специалисты финансового ведомства указали, что в течение одного налогового периода ведение книги учета доходов и расходов возможно сначала на бумажном носителе, а потом в электронном виде.

Налоговые декларации по земельному и транспортному налогам. Плательщиками земельного налога признаются организации - собственники земельных участков, а также пользователи (на праве постоянного (бессрочного) пользования). Декларация по данному налогу представляется по месту нахождения земельного участка. Ее форма и Порядок заполнения утверждены Приказом Минфина России от 16 сентября 2008 г. N 95н.

Плательщиками транспортного налога являются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. Декларация представляется в налоговый орган по месту регистрации

транспортных средств. Ее форма и Порядок заполнения утверждены Приказом Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 65н.

Основные новшества, внесенные в последнее время в формы деклараций по земельному и транспортному налогам, связаны:

- с изменением перечня лиц, подтверждающих достоверность и полноту сведений, указанных в декларации. В старой форме подписи ставили руководитель организации и главный бухгалтер. Теперь подпись главного бухгалтера не нужна, соответствующее поле исключено;

- с возможностью подписи декларации уполномоченным представителем. Для этого введено соответствующее поле, под подписью представителя необходимо указать реквизиты доверенности, заверенной подписью руководителя организации и ее печатью, на основании которой действует представитель, а копию доверенности нужно приложить к декларации.

Сведения о доходах физических лиц. Организация, независимо от применяемого режима налогообложения, признается налоговым агентом в отношении доходов, выплачиваемых физическим лицам. Она должна исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджет. Согласно п. 2 ст. 230 НК РФ налоговые агенты ежегодно не позднее 1 апреля, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц и суммах, начисленных и удержанных в этом налоговом периоде (справка о доходах физического лица по форме N 2-НДФЛ). В справке отражаются суммы доходов, полученных физическим лицом, суммы стандартных и имущественных налоговых вычетов. Она представляется на магнитных носителях через Интернет. На бумажном носителе она может быть представлена, если:

- численность физических лиц, получивших доходы от организации в налоговом периоде, составляет менее десяти человек (на практике налоговая инспекция не принимает справку на бумажном носителе);

- в случаях, когда налоговый орган предоставил такое право с учетом специфики деятельности или особенностей местонахождения организации.

Налоговые органы предписывают вместе со справками представлять сопроводительный реестр сведений о доходах физических лиц за соответствующий год. Бухгалтеру при представлении данных документов нужно помнить, что налоговая инспекция может потребовать доверенность, на основании которой он представляет интересы организации в отношениях с налоговыми органами.

В случаях, предусмотренных п. 1 ст. 228 НК РФ, физическое лицо самостоятельно исчисляет и уплачивает налог в бюджет:

- при получении дохода от продажи имущества, принадлежащего ему на праве собственности;

- при получении доходов от источников, находящихся за пределами РФ, если он является налоговым резидентом РФ;

- при получении других доходов, если налоговым агентом не был удержан НДФЛ;

- при получении выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр.

Если источником данных доходов являлась организация, то в отношении этих доходов она не исполняет обязанности налогового агента, поэтому не должна представлять справку о доходах физического лица.

2.1. Книга учета доходов и расходов

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести учет доходов и расходов, которые необходимы для расчета упрощенного налога (ст. 346.24 Налогового кодекса РФ).

Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - книга учета доходов и расходов), а также Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 31 декабря 2008 г. N

154н. Книга учета доходов и расходов является регистром налогового учета. Такой вывод можно сделать из ст. 346.24 Налогового кодекса РФ.

Предусмотрена ли ст. 120 Налогового кодекса РФ ответственность в случае отсутствия книги учета доходов и расходов? Предусмотрена ли также ответственность, если книга учета доходов и расходов не заверена в налоговой инспекции? Нет, не предусмотрена.

Во-первых, п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлено, что организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено названным Законом.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с ст. 346.24 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

Из указанных законодательных норм, а также целей ведения книги учета доходов и расходов прямо не следует, что названная книга является регистром бухгалтерского учета.

Статья 120 Налогового кодекса РФ предусматривает ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. При этом под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей указанной статьи понимается, в частности, отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур либо регистров бухгалтерского учета.

В данной статье не указано, что отсутствие регистров налогового учета и книги учета доходов и расходов является основанием для взыскания соответствующих штрафов.

Во-вторых, согласно п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

В соответствии с п. 1.5 Порядка заполнения книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, на последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, также указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

Книга учета доходов и расходов, ведение которой в течение налогового периода осуществлялось в электронном виде, после выведения на бумажные носители по окончании налогового периода должна быть представлена в налоговый орган для заверения должностным лицом налогового органа не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации по итогам налогового периода ст. 346.23 Налогового кодекса РФ. Согласно п. 1.6 Порядка исправление ошибок в книге учета доходов и расходов должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии).

Чиновники считают, что, в случае если книга учета доходов и расходов не заверена в установленном порядке в налоговом органе, данное обстоятельство может рассматриваться как отсутствие книги учета доходов и расходов. В этом случае организация может быть привлечена к ответственности, предусмотренной ст. 126 Налогового кодекса РФ.

Итак, по мнению минфиновцев, налогоплательщики, которые работают по "упрощенке" и при этом не ведут книгу учета доходов и расходов, оштрафованы по ст. 120 Налогового кодекса РФ быть не могут. То же самое можно сказать и про случаи, когда книга есть, но заполнена с ошибками или не заверена в инспекции.

Санкции по ст. 120 Налогового кодекса РФ можно применить, только если отсутствуют регистры бухгалтерского учета. Книга учета доходов и расходов является регистром налоговым. Это следует из ст. 346.24 Налогового кодекса РФ, ведь книга ведется для того, чтобы определить сумму упрощенного налога. А за отсутствие налогового регистра оштрафовать на 5 тыс. руб. по ст. 120 нельзя. В этой статье также не предусмотрена и ответственность за неверно составленные налоговые регистры и за то, что они не заверены в инспекции. За эти нарушения наказывают по ст. 126 Налогового кодекса РФ. Сумма штрафа составляет 50 руб.

А ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 28 мая 2007 г. N Ф08-2539/2007-1061А по делу N А25-1931/2006-11 пришел к выводу, что книга учета доходов и расходов является документом налогового учета. Неполное отражение полученных истцом денежных средств в названной книге не может рассматриваться как нарушение порядка работы с денежной наличностью, поскольку в книге отражаются не кассовые, а хозяйственные операции.

Общие требования к заполнению книги учета доходов и расходов

Налоговый период по упрощенному налогу установлен в размере календарного года (п. 1 ст. 346.19 Налогового кодекса РФ). Поэтому книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год. Она должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы. На последней странице книги необходимо указать число содержащихся в ней страниц. Эта запись заверяется подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью налогоплательщика.

Все хозяйственные операции в книге необходимо отражать в хронологическом порядке на основе первичных документов. В том случае, если в книгу была внесена ошибочная запись, ее можно исправить. Исправление должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя). Под исправленной записью необходимо поставить дату и печать налогоплательщика.

Книгу учета доходов и расходов можно вести вручную и в электронном виде.

Первый вариант. Если записи в книгу учета доходов и расходов делаются вручную, то книгу предварительно нужно прошнуровать, а страницы пронумеровать. На последней странице книги необходимо указать число содержащихся в ней страниц. Эта запись заверяется подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью налогоплательщика.

В начале года книгу необходимо представить в налоговую инспекцию для того, чтобы налоговый инспектор ее подписал и поставил штамп. В соответствии с Приказом ФНС России от 14 августа 2008 г. N ММ-3-4/362@ заверение и скрепление печатью книги учета доходов и расходов осуществляются в день обращения в присутствии налогоплательщика.

Второй вариант. Книгу учета доходов и расходов можно вести не только на бумажных носителях, но и в электронном виде с использованием компьютерной техники. В этом случае распечатывать листы книги учета доходов и расходов необходимо по окончании каждого отчетного (налогового) периода. В конце года листы книги прошиваются и пронумеровываются. Количество страниц, указанное на последней странице книги, заверяется подписью руководителя и печатью. В таком виде книга учета доходов и расходов представляется в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией по упрощенному налогу за год.

Если налогоплательщик начнет делать записи вручную, а затем захочет вести книгу в электронном виде, он вправе так поступить в течение года. Подобную ситуацию прокомментировали специалисты главного финансового ведомства в Письме от 16 января 2007 г. № 03-11-05/4. В Письме чиновники пришли к выводу, что "упрощенцы" могут перейти на ведение книги учета доходов и расходов в электронном виде в течение года (налогового периода). Минфин в таких действиях нарушений не видит. Специалисты лишь подчеркнули, что при ведении книги в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании каждого квартала выводить ее на бумагу.

После окончания налогового периода книга учета доходов и расходов подлежит хранению в течение четырех лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ).

Порядок заполнения раздела I "Доходы и расходы"

В графе 1 указывается порядковый номер регистрируемой операции.

В графе 2 указываются дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция.

В графе 3 указывается содержание регистрируемой операции.

В графе 4 согласно п. 1 ст. 346.15 НК РФ отражаются доходы, в которые включаются доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. Порядок признания и учета доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен п. п. 1 и 3 ст. 346.17, п. п. 1 - 5, 8 ст. 346.18, п. 1 ст. 346.25 НК РФ.

В графе 4 не учитываются:

доходы, указанные в ст. 251 НК РФ;

доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ, в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ, в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения в графе 4 на дату перехода на упрощенную систему налогообложения отражают в доходах суммы денежных средств, полученные до перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ не включаются в налоговую базу доходы, денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В графе 5 налогоплательщик отражает расходы, указанные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Порядок признания и учета расходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен п. п. 2 - 4 ст. 346.16, п. п. 2 - 4 ст. 346.17, п. п. 2, 3, 5, 7 и 8 ст. 346.18 и п. п. 1, 2.1, 4 и 6 ст. 346.25 НК РФ.

Графа 5 в обязательном порядке заполняется налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, вправе по своему усмотрению отражать в графе 5 расходы, связанные с получением доходов, налогообложение которых осуществляется в соответствии с упрощенной системой налогообложения.

Справка к разделу I

Справочная часть разд. I заполняется налогоплательщиком, выбравшим в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

По коду строки 010 указывается сумма полученных налогоплательщиком доходов за налоговый период (значение показателя строки "Итого за год" графы 4 разд. I книги учета доходов и расходов).

По коду строки 020 указывается сумма произведенных налогоплательщиком расходов за налоговый период (значение показателя строки "Итого за год" графы 5 разд. I книги учета доходов и расходов).

По коду строки 030 указывается сумма разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке налога.

По коду строки 040 отражается налоговая база за налоговый период (код строки 010 - код строки 020 - код строки 030).

Отрицательное значение по коду строки 040 не отражается.

По коду строки 041 указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый период убытков (код строки 020 + код строки 030 - код строки 010).

Отрицательное значение по коду строки 041 не отражается.

Порядок заполнения раздела II "Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за отчетный (налоговый) период"

Данный раздел заполняется налогоплательщиком, выбравшим в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

При заполнении данного раздела налогоплательщиком указывается отчетный (налоговый) период, за который производится расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу (I квартал, полугодие, девять месяцев, год).

Расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение нематериальных активов, создание нематериальных активов самим налогоплательщиком, предусмотренные пп. 1 и 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, определяются в порядке, установленном п. п. 3 и 4 ст. 346.16, пп. 4 п. 2 ст. 346.17, п. п. 2.1 и 4 ст. 346.25 НК РФ.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ, отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями. Указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются в разделе позиционным способом отдельно по каждому объекту.

В графе 1 указывается порядковый номер операции.

В графе 2 указывается наименование объекта основных средств или нематериальных активов в соответствии с техническим паспортом, инвентарными карточками и иными документами на объект основных средств или нематериальных активов.

В графе 3 указываются число, месяц и год оплаты объекта основных средств или нематериальных активов на основании первичных документов (платежные поручения, квитанции к приходным кассовым ордерам, иные документы, подтверждающие факт оплаты).

В графе 4 указываются число, месяц и год подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации (за исключением основных средств, введенных в эксплуатацию до 31 января 1998 г.).

В графе 5 указываются число, месяц, год ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов.

В графе 6 указываются первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) объекта основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения и первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения, которые определяются в порядке, установленном нормативными правовыми актами о бухгалтерском учете.

Первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов.

В соответствии с п. 4 ст. 346.16 НК РФ расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств в целях гл. 26.2 НК РФ определяются с учетом положений п. 2 ст. 257 НК РФ, которыми установлено, что относится к указанным расходам. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основного средства в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и технического перевооружения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств, подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

В графе 7 указывается срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов, определяемый в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 7 не заполняется.

В графе 8 указываются:

остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения, учитываемая в соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ;

расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, учитываемые в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 346.16 НК РФ в случае если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в установленном п. п. 2.1 и 4 ст. 346.25 НК РФ порядке.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации с общего режима налогообложения в графе 8 на дату такого перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, которые были оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (упрощенный сельскохозяйственный налог) в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, в графе 8 на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, определяемая исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на уплату упрощенного сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 4 ст. 346.5 НК РФ, за период применения гл. 26.1 НК РФ.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения в виде упрощенного налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 НК РФ, в графе 8 на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основного средства и нематериального актива и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде упрощенного налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения указывается в графе 8 в том отчетном (налоговом) периоде применения упрощенной системы налогообложения, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств (принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет), подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств и нематериальных активов.

Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, увеличивают остаточную стоимость основного средства в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в период применения упрощенной системы налогообложения произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств, подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Индивидуальные предприниматели при переходе с иных режимов налогообложения на упрощенную систему налогообложения вправе при определении остаточной стоимости применять правила, установленные для организаций.

В графе 9 указывается количество кварталов эксплуатации в налоговом периоде оплаченного и введенного в эксплуатацию (принятого к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов.

В графе 10 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в соответствии с п. 3 ст. 346.16 НК РФ, за налоговый период.

В графе 11 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в каждом квартале отчетного (налогового) периода, определяемая как отношение данных графы 10 к данным графы 9.

Значение данного показателя округляется до второго знака после запятой.

В графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 6 и 11, деленное на 100.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) до перехода на упрощенную систему налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 8 и 11, деленное на 100.

Сумма расходов по данной графе за отчетный (налоговый) период отражается в последний день последнего квартала налогового периода в графе 7.

В графе 13 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы, за налоговый период. Данная сумма расходов определяется как произведение граф 12 и 9.

В графе 14 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учтенная в составе расходов, при исчислении налоговой базы по налогу за предыдущие налоговые периоды (данные графы 13 данного раздела за предыдущие налоговые периоды).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 14 не заполняется.

В графе 15 отражается оставшаяся часть расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (графа 8 - графа 13 - графа 14).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 15 не заполняется.

В графе 16 указываются число, месяц и год выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов.

По итоговой строке данного раздела за отчетный (налоговый) период отражается сумма значений показателей граф 6, 8, 12 - 15.

Порядок заполнения раздела III "Расчет суммы убытка,
уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи
с применением упрощенной системы налогообложения"
(коды строк 010 - 200)

Данный раздел заполняется налогоплательщиком, выбравшим объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, и получившим по итогам предыдущего (предыдущих) налогового (налоговых) периода (периодов) убытки от осуществляемой предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется упрощенная система налогообложения.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

По коду строки 010 указывается сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, а по кодам строк 020 - 110 указываются суммы убытка по годам их образования (соответствуют значениям показателей по кодам строк 150 - 250 разд. III книги учета доходов и расходов за предыдущий налоговый период).

По коду строки 120 указывается налоговая база за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду строки 040 справочной части разд. I книги доходов и расходов).

По коду строки 130 указывается сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, указанных по строке 010).

По коду строки 140 указывается сумма убытка за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду строки 041 справочной части разд. I книги доходов и расходов).

По коду строки 150 указывается сумма убытков на начало следующего налогового периода, которую налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (соответствует значению показателя по коду строки 010 - код строки 130 + код строки 140).

Значение показателя по коду строки 150 переносится в разд. III книги доходов и расходов за следующий налоговый период и указывается по коду строки 010.

По кодам строк 160 - 250 указываются суммы убытков, которые не были перенесены при уменьшении налоговой базы за истекший налоговый период, по годам их образования. Сумма значений показателей по кодам строк 160 - 250 соответствует значению показателя по коду строки 150 разд. III книги доходов и расходов.

Значения показателей по кодам строк 160 - 250 переносятся в разд. III книги учета доходов и расходов за следующий налоговый период и указываются по кодам строк 020 - 110.

Что касается индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, то они ведут книгу учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента (далее - книга учета доходов), в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции, связанные

с получением доходов, в налоговом периоде (периоде, на который получен патент). Она также утверждена Приказом Минфина России N 154н.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета доходов, получаемых в связи с осуществлением видов предпринимательской деятельности, налогообложение которых осуществляется по упрощенной системе налогообложения на основе патента.

Ведение книги учета доходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляются на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Книга учета доходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении книги учета доходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании налогового периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая книга учета доходов.

Книга учета доходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью налогоплательщика и скрепляется печатью налогоплательщика (при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения.

На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью налогоплательщика и скрепляется печатью налогоплательщика (при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

Книга учета доходов, ведение которой в течение налогового периода осуществлялось в электронном виде, после выведения на бумажные носители по окончании налогового периода должна быть представлена в налоговый орган для заверения должностным лицом налогового органа не позднее 25 календарных дней со дня окончания налогового периода (срока, на который выдан патент).

Исправление ошибок в книге учета доходов должно быть обосновано и подтверждено подписью налогоплательщика с указанием даты исправления и печатью налогоплательщика (при ее наличии).

Порядок заполнения раздела I "Доходы"

В графе 1 указывается порядковый номер регистрируемой операции.

В графе 2 указываются дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция.

В графе 3 указывается содержание регистрируемой операции.

В графе 4 отражаются доходы, полученные в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, указанной в патенте, в которые включаются доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

В графе 4 не учитываются:

доходы, указанные в ст. 251 НК РФ;

доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ, в порядке, установленном гл. 23 НК РФ;

доходы, полученные по иным видам предпринимательской деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с иными режимами налогообложения.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам. Если налогоплательщики получили доходы в иностранной валюте, то их нужно пересчитать в рубли по курсу Банка России на день получения. Расходы, осуществленные организацией в иностранной валюте, также подлежат пересчету в рубли (по курсу Банка России на день платежа).

Как мы сказали, в графе 5 отражаются доходы, которые учитываются при расчете упрощенного налога. К ним относятся:

- выручка от реализации товаров, работ, услуг, которая определяется по правилам ст. 249 Налогового кодекса РФ;

- выручка от реализации имущества и имущественных прав;

- внереализационные доходы, рассчитываемые по правилам ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Те доходы, которые перечислены в ст. 251 Налогового кодекса РФ, в графе 5 не отражаются.

Приведем пример. Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, получила от единственного учредителя имущество по договору безвозмездного пользования. В течение года со дня получения это имущество не передавалось третьим лицам. Возникает ли у организации налогооблагаемый доход в указанном случае? Да, возникает. В уже упомянутом Письме чиновники рассуждали так.

В соответствии со ст. 689 Гражданского кодекса РФ по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором. При этом к договору безвозмездного пользования, соответственно, применяются правила о договоре аренды, предусмотренные отдельными положениями ст. ст. 607, 610, 615, 621, 623 Гражданского кодекса РФ.

Получая имущество по договору безвозмездного пользования, организация безвозмездно получает право пользования данным имуществом. Учитывая изложенное, для целей налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения получение имущества в безвозмездное пользование следует рассматривать как безвозмездное получение имущественного права.

Согласно п. 1 ст. 346.15 Налогового кодекса РФ при применении организацией упрощенной системы налогообложения в составе доходов учитываются доходы от реализации и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. ст. 249 и 250 Налогового кодекса РФ. При этом доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ, в составе доходов не учитываются.

На основании п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 Налогового кодекса РФ.

В связи с этим необходимо иметь в виду, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица, но не в виде имущественного права.

Таким образом, организация, получившая от своего единственного учредителя по договору безвозмездного пользования право пользования имуществом (то есть имущественное право), учитывает в целях налогообложения доход в виде безвозмездного права пользования данным имуществом, размер которого определяется исходя из рыночных цен с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса РФ.

2.2. Порядок расчета упрощенного налога при упрощенной системе налогообложения

Упрощенная система налогообложения позволяет платить упрощенный налог либо со всей суммы полученных доходов, либо с суммы доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 Налогового кодекса РФ).

Объект налогообложения для "упрощенки" можно выбрать до начала того календарного года, с которого организацией или индивидуальным предпринимателем будет решено перейти на этот режим налогообложения. Далее организация может менять объект налогообложения ежегодно (Федеральный закон от 24 ноября 2008 г. N 208-ФЗ).

При расчете упрощенного налога доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Согласно ст. 346.19 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по упрощенному налогу является календарный год. Отчетными периодами считаются квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

По итогам отчетных периодов налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по упрощенному налогу.

А если организация или предприниматель опоздают с уплатой авансов по налогу? Грозят ли им в этом случае пени? Да, грозят. К такому выводу приходят и арбитражные суды. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 мая 2006 г. N Ф04-2799/2006(22572-А27-23). Вот как рассуждали судьи. В соответствии с п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и упрощенного социального налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Согласно ст. 346.14 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения упрощенным налогом признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Пунктом 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее в соответствии с положениями п. 7 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ.

Статьей 346.21 Налогового кодекса РФ установлена периодичность уплаты упрощенного налога в бюджет по итогам отчетных периодов (I квартала, полугодия, девяти месяцев) - не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, п. 2 ст. 346.23 Налогового кодекса РФ). При этом налоговой базой упрощенного налога являются фактически полученные доходы (либо доходы, уменьшенные на расходы), что соответствует ст. ст. 52 - 54 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, исходя из толкований положений п. 1 ст. 45, ст. 46 Налогового кодекса РФ выводы о том, что платежи по итогам полугодия не подлежат взысканию в бюджет при их неуплате, ошибочны.

В соответствии со ст. 75 Налогового кодекса РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Поскольку день уплаты упрощенного налога по итогам полугодия (в виде авансового платежа) установлен Налоговым кодексом РФ, пени за просрочку его уплаты начислены налоговым органом правомерно.

А вот переплату по налогу в счет погашения недоимки по авансовым платежам по упрощенному налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, зачесть можно (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 апреля 2006 г. N А33-21066/05-Ф02-1466/06-С1). Дело в том, что в соответствии со ст. 78 Налогового кодекса РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика.

Налогоплательщик в спорном периоде являлся плательщиком упрощенного налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

В Постановлении ФАС Центрального округа от 24 апреля 2006 г. N А54-6226/2005-С3 суд указал на необоснованность довода налогового органа о том, что в силу различных КБК авансовые платежи не могут быть зачтены в счет уплаты минимального налога, так как согласно п. 6 ст. 346.18 НК РФ минимальный налог уплачивается, в случае если сумма налога, исчисленная в общем порядке, меньше суммы исчисленного минимального налога, следовательно, минимальный налог - это одна из форм уплаты упрощенного налога, гарантирующая интересы государства.

Согласно п. 5 ст. 346.21 НК РФ авансовые платежи, уплачиваемые в течение налогового периода, засчитываются в счет уплаты упрощенного налога, исчисленного за налоговый период. Следовательно, суммы авансовых платежей должны также уменьшать и сумму минимального налога.

Ранее отчетными периодами по упрощенному налогу признавались I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Компании и предприниматели отчитываются только раз в год, по итогам налогового периода, но авансовые перечисления по налогу происходят все равно. Напомним, что с 2010 г. налогоплательщики, применяющие УСН, должны подавать декларации по упрощенному налогу в соответствии с формой, утвержденной Приказом Минфина от 22 июня 2009 г. N 58н. Там учтены те изменения, которые были внесены в налоговое законодательство в отношении порядка применения спецрежимов.

В частности, с 1 января 2009 г. лица, работающие на УСН, больше не подают декларации по итогам отчетного периода, поэтому в разд. 1 новой формы декларации по УСН появились строки, в которых отражаются суммы авансового платежа по упрощенному налогу за квартал, полугодие и девять месяцев отчетного года. Кстати, объект налогообложения теперь также указывается в этом разделе, а не на титульной странице, как это было ранее. Из разд. 2 убраны графы, в которых отражалась информация о суммах налога, исчисленных за предыдущие отчетные периоды. Еще один существенный момент - это порядок признания убытков. "Упрощенцы" могут полностью списывать убытки, понесенные в предыдущих периодах, за счет базы текущего.

В силу ст. 346.18 Налогового кодекса РФ, в случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщик, применяющий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в размере 1% налоговой базы. Минимальный налог уплачивается, в случае если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Вернемся к Постановлению ФАС Восточно-Сибирского округа N А33-21066/05-Ф02-1466/06-С1. Как установлено судом и подтверждается материалами дела, налогоплательщиком фактически перечислена в бюджет сумма на порядок меньшая. Поскольку названными положениями Налогового кодекса РФ установлен срок уплаты авансовых платежей по упрощенному налогу, уплачиваемых по итогам каждого отчетного периода, по которому определяется налоговая база исходя из реальных результатов деятельности налогоплательщика за конкретный отчетный период, то неуплата налогоплательщиком в этот срок налога свидетельствует о наличии у него недоимки, а также о праве налогового органа на начисление на данную недоимку пени и зачете этой суммы в установленном законом порядке.

Таким образом, суд пришел к выводу о том, что налоговый орган правомерно в соответствии со ст. 75 Налогового кодекса РФ начислил пени на сумму неуплаченного авансового платежа.

В силу п. 7 ст. 78 Налогового кодекса РФ в случае наличия у налогоплательщика недоимки или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету, возврат налогоплательщику излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки.

Так как налоговому органу предоставлено право самостоятельно производить зачет, он в пределах предоставленных законом полномочий возвратил налогоплательщику сумму уплаченных авансовых платежей за минусом суммы, направленной на погашение недоимки и пеней.

Доходы и расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, нужно пересчитать в рубли по официальному курсу Банка России. В отношении доходов такой пересчет необходимо сделать на дату получения доходов, а в отношении расходов - на дату осуществления соответствующего платежа.

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ предусматривает уплату упрощенного налога в виде авансовых платежей. Под авансовыми платежами в данном случае подразумевается их перечисление по итогам каждого отчетного периода. Порядок расчета авансовых платежей зависит от выбранного объекта налогообложения.

2.2.1. Если объектом налогообложения являются "доходы"

В этом случае налоговая база по упрощенному налогу - это денежное выражение доходов организации. Сумма квартального авансового платежа рассчитывается по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Ставка налога для "упрощенцев", которые выбрали доходы в качестве объекта налогообложения, составляет 6%. Доходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания квартала, полугодия, девять месяцев.

Добавим, что часто при проверках организаций и предпринимателей, использующих в качестве объекта налогообложения доходы, налоговики требуют документы, которые подтверждают расходы. При этом инспекторы мотивируют это тем, что, изучив расходные документы, они смогут выявить, не были ли искусственным образом занижены доходы и, соответственно, сам налог. Учтите: такое требование незаконно. Если налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, платит упрощенный налог с доходов, учитывать расходы, а тем более подтверждать их документально он не обязан. Глава 26.2 Налогового кодекса РФ такого требования не содержит. Такое же мнение высказал и Минфин России в Письме от 1 сентября 2006 г. N 03-11-04/2/181, а также налоговики (Письмо УФНС России по г. Москве от 20 января 2009 г. N 19-11/003082).

Более того, в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ фискалы могут требовать от налогоплательщика лишь те документы, которые служат основанием для исчисления налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Другими словами, в случае с "упрощенцами", которые платят 6% с доходов, речь идет именно о документах, подтверждающих, сколько было получено таковых. Расходы здесь вообще ни при чем.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов 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, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% (ст. 346.21 НК РФ).

Сумма упрощенного налога подлежит уменьшению только на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, фактически уплаченных (в пределах суммы начисленных за соответствующий период) на дату представления налоговой декларации по упрощенному налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период. Об этом сказано в Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 92-О. В нем речь идет о плательщике ЕНВД, однако в данном случае это тоже специальный налоговый режим, потому его можно применить в данной ситуации.

Если подробнее, Конституционный Суд РФ указал, что реализация права на вычет страховых взносов на ОПС, исчисленных за расчетный период, не может ставиться в зависимость от даты

фактической уплаты этих страховых взносов плательщиком ЕНВД (см. также Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16 сентября 2008 г. N Ф04-5687/2008(11715-А45-29)).

Главное, чтобы период, за который начислены эти страховые взносы, совпадал с периодом, за который исчислен и уплачен ЕНВД.

Минфин России в Письмах от 22 июля 2009 г. N 03-11-06/3/193, от 18 декабря 2008 г. N 03-11-05/302, от 31 августа 2006 г. N 03-11-04/3/398 разъяснил, что в случае уплаты страховых взносов после подачи налоговой декларации и уплаты ЕНВД за квартал можно уточнить указанную налоговую декларацию, уменьшив сумму исчисленного ЕНВД на сумму фактически уплаченных страховых взносов за этот же налоговый период.

Аналогичной позиции придерживаются и некоторые арбитражные суды (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 4 августа 2008 г. N Ф09-5537/08-С3, ФАС Западно-Сибирского округа от 1 ноября 2007 г. N Ф04-7705/2007(39848-А45-29)). При этом ФАС Северо-Кавказского округа уточняет, что нет нарушения в ситуации, когда страховые взносы, заявленные к вычету в декларации по ЕНВД, будут фактически уплачены после даты ее подачи, но до даты уплаты налога (т.е. по общему правилу с 20-го по 25-е число месяца, следующего за отчетным кварталом). Такой вывод следует из Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 6 ноября 2007 г. N Ф08-6982/07-2629А.

Добавим, что сумма, на которую уменьшается ЕНВД в связи с подачей уточненной декларации, может быть зачтена в счет предстоящей уплаты налога либо возвращена налогоплательщику в порядке, установленном ст. 78 НК РФ (Письма Минфина России от 22 июля 2009 г. N 03-11-06/3/193, от 28 февраля 2005 г. N 03-05-02-05/6).

Таким образом, если вы не уменьшили сумму налога (ЕНВД или упрощенного налога по УСН) по той причине, что на момент подачи декларации сумма пенсионного взноса вами не была уплачена, то после ее уплаты вам следует подать уточненную декларацию по налогу. После чего переплаченную вами сумму налога можно либо зачесть, либо вернуть в порядке, установленном ст. 78 НК РФ.

Статья 346.21 Налогового кодекса РФ не содержит требования о том, что страховые пенсионные взносы должны быть перечислены в том отчетном периоде, в котором уплачиваются авансовые платежи по упрощенному налогу. К такому выводу не раз приходили суды. Пример - Постановления ФАС Уральского округа от 8 июня 2006 г. N Ф09-4928/06-С1 по делу N А47-290/06, ФАС Северо-Западного округа от 16 ноября 2005 г. по делу N А05-7050/05-12, ФАС Волго-Вятского округа от 24 января 2006 г. N А29-5146/2005А.

Что касается пособий, то тут речь идет о начисленных и фактически выданных пособиях, которые фирма выплатила за счет собственных средств, а не за счет ФСС РФ.

Чиновники Минфина России в Письме от 20 октября 2006 г. N 03-11-04/2/216 разъяснили, как правильно уменьшить упрощенный налог, уплачиваемый фирмами на "упрощенке", на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. В частности, они указали, что уменьшить налог вправе те компании, которые уплачивают налог с доходов. При этом общая сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50%. В расчет принимаются суммы выплаченных пособий без уменьшения суммы пособия на НДФЛ.

Пример. ЗАО "Сказка" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2010 г. <*>. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы.

<*> С 2011 г. будут повышены тарифы страховых взносов для "упрощенцев".

Сумма доходов организации за I полугодие составила 1 200 000 руб. За этот период ЗАО "Сказка" перечислило в Пенсионный фонд взносы в размере 20 000 руб., а также выплатило пособия по временной нетрудоспособности на сумму 10 600 руб., в том числе за счет средств ФСС - 600 руб.

Величина упрощенного налога за I квартал составляет 72 000 руб. (1 200 000 руб. x 6%). Эта сумма может быть уменьшена на величину взносов, перечисленных в Пенсионный фонд (20 000

руб.), и пособий, выплаченных за счет фирмы, но не более чем на 50%, то есть не больше чем на 36 000 руб. (72 000 руб. x 50%).

Так как величина взносов, уплаченных в ПФР, и пособий, выданных из средств фирмы (30 000 руб. (20 000 руб. + 10 000 руб.)), не превышает половины суммы упрощенного налога, следовательно, организация может учесть эти суммы в полном размере.

Таким образом, к уплате в бюджет за I полугодие причитается 42 000 руб. (72 000 - 20 000 - 10 000). При этом необходимо учесть сумму упрощенного налога, уплаченного за I квартал 2010 г., в размере 30 000 руб. Следовательно, за II квартал ЗАО "Сказка" должно перечислить в бюджет 12 000 руб. (42 000 - 30 000).

2.2.2. Если объектом налогообложения являются "доходы, уменьшенные на величину расходов"

В этом случае налоговая база по упрощенному налогу - это денежное выражение разницы между доходами и расходами. Сумма упрощенного налога за отчетный период рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на сумму расходов, налог взимается по ставке 15%. Следует обратить внимание на то, что с 2009 г. законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные ставки для этого объекта: от 5 до 15% (Федеральный закон от 24 ноября 2008 г. N 208-ФЗ).

Обратите внимание: страховые взносы на обязательное пенсионное страхование при расчете упрощенного налога в полном размере включаются в состав расходов (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные работодателем своим работникам за счет собственных средств, включаются в состав расходов на оплату труда (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пример. ООО "Рассвет" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января.

В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на величину расходов.

Сумма доходов организации за I полугодие составила 1 800 000 руб., а величина расходов - 1 500 000 руб. За I квартал эти показатели составили:

- доходы - 800 000 руб.;

- расходы - 700 000 руб.

Авансовый платеж за I квартал - 15 000 руб. [(800 000 руб. - 700 000 руб.) x 15%].

К уплате в бюджет за I полугодие 2008 г. причитается 45 000 руб. [(1 800 000 руб. - 1 500 000 руб.) x 15%]. Следовательно, по итогам II квартала организация должна перечислить авансовый платеж в размере 30 000 руб. (45 000 - 15 000).

На практике возможна ситуация, когда расходы окажутся больше доходов. Если отрицательный результат будет получен по итогам I квартала, I полугодия или девяти месяцев, то перечислять квартальные авансовые платежи по упрощенному налогу организации (предпринимателю) не нужно.

Если же такая ситуация сложится по итогам года, то придется заплатить в бюджет минимальный налог. Величина минимального налога составляет 1% от суммы полученных доходов (п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ). Минимальный налог уплачивается только по итогам налогового периода (календарного) года.

Суммы авансовых платежей, уплаченные за отчетный период, по упрощенному налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, учитываются при исчислении суммы налога за налоговый период, в том числе в сумме минимального налога (Постановления ФАС Уральского округа от 11 мая 2006 г. N Ф09-3596/06-С2, ФАС Северо-Западного округа от 23 апреля 2008 г. N А42-2262/2007).

Более того, по мнению ФАС Восточно-Сибирского округа, выраженному в Постановлении от 25 мая 2006 г. N А19-19046/05-20-Ф02-2377/06-С1, налоговый орган при наличии недоимки по упрощенному налогу обязан зачесть сумму минимального налога в счет уплаты упрощенного налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения. По мнению суда, исходя из положений гл. 26.2 Налогового кодекса РФ минимальный налог является упрощенным налогом, размер которого определяется по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период независимо от порядка исчисления упрощенного налога.

Ведь согласно п. 4 ст. 346.21 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Согласно п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в порядке, предусмотренном настоящим пунктом.

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 Налогового кодекса РФ.

Минимальный налог уплачивается, в случае если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее в соответствии с положениями п. 7 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ.

В первом комментируемом Постановлении суд указывает, что сумма минимального налога за 2003 г. была уплачена налогоплательщиком в виде авансовых платежей. Таким образом, у налогового органа не было оснований для начисления спорной суммы налога.

Аналогичная позиция высказывалась ВАС РФ, см., например, Постановление от 1 сентября 2005 г. N 5767/05.

Однако в Письме Минфина России от 28 декабря 2005 г. N 03-11-02/83 разъяснено следующее: "...принятие решения о зачете уплаченных авансовых платежей в счет уплаты минимального налога возможно только в пределах средств, поступающих в указанные государственные внебюджетные фонды. Суммы уплаченных авансовых платежей, которые зачислены в иные бюджеты (государственные внебюджетные фонды), при отсутствии недоимки и задолженности по пеням, начисленным по тем же бюджетам (государственным внебюджетным фондам), подлежат возврату налогоплательщику..."

Во втором комментируемом Постановлении суд, проанализировав нормы Налогового кодекса РФ, регулирующие возврат и зачет излишне уплаченных сумм налога, пришел к выводу, что налоговый орган при наличии недоимки по упрощенному налогу обязан зачесть уплаченную налогоплательщиком сумму минимального налога, уплачиваемого в соответствии с п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ. Ведь в данном случае сумма минимального налога является переплатой по упрощенному налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Сумма минимального налога, уплаченная организацией за налоговый период, в котором получен убыток, присоединяется к сумме убытков, перенесенных на будущее.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между уплаченным минимальным налогом и налогом, исчисленным в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. Убытки, то есть превышение расходов, определяемых в установленном порядке, над доходами, полученные в одном налоговом периоде, не "пропадут" для предприятия.

Правда, если предприятие решило перейти на общий режим налогообложения или, наоборот, с общего на упрощенный, то "прошлые" убытки не будут приниматься при расчете упрощенного налога или налога на прибыль. Такое же мнение высказано в Письме УМНС России по г. Москве от 9 сентября 2003 г. N 21-09/49190 "О покрытии убытка, полученного до перехода на упрощенную систему налогообложения".

А вот налогоплательщики, которые применяли упрощенную систему налогообложения и использовали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учесть суммы убытка при исчислении налоговой базы. Причем ограничение в 30% по списанию убытков сейчас отменено! Теперь налоговую базу за налоговый период (год) вы можете уменьшить на сумму убытков в полном размере.

Отметим, что существует некоторая неопределенность в вопросе о том, с какого налогового периода вы сможете применять данные изменения.

С одной стороны, Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 155-ФЗ, которым внесены указанные поправки, вступил в силу с 1 января 2009 г. (ст. 4 Закона). Поэтому его нормы применяются к тем правоотношениям, которые возникли начиная с этого момента. Иными словами, принимать к уменьшению сумму убытков без ограничений возможно лишь при исчислении налога за 2009 г. Аналогичную позицию высказали Минфин России в Письмах от 28 апреля 2009 г. N 03-11-06/2/72, от 27 января 2009 г. N 03-11-11/9 и ФНС России в Письме от 30 января 2009 г. N ШС-22-3/83@.

Заметим, что ранее Минфин России в Письмах от 31 декабря 2008 г. N 03-00-08/44 и от 17 ноября 2008 г. N 03-11-04/2/170 разъяснял, что новый порядок учета убытков налогоплательщики вправе применять уже при исчислении налоговой базы за 2008 г. Однако, как видим, на сегодняшний день финансовое ведомство изменило свою точку зрения.

Следующим изменением с 2009 г. стало то, что теперь в п. 7 ст. 346.18 НК РФ четко прописано, что переносить убытки можно в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором этот убыток получен.

Если убыток не был полностью перенесен на следующий год, вы можете перенести его целиком или частично на любой год из следующих девяти лет.

Изложенный порядок переноса убытка на будущее, который установлен с 1 января 2009 г., приведен в Письме Минфина России от 23 марта 2009 г. N 03-11-06/2/49.

До 2009 г. для переноса убытков были установлены определенные рамки.

Так, нельзя было уменьшить налоговую базу по налогу при УСН более чем на 30% за счет убытков прошлых налоговых периодов.

Оставшуюся часть убытка вы могли перенести на следующие налоговые периоды. Но не более чем на десять налоговых периодов. Это следовало из положений абз. 2 п. 7 ст. 346.18 НК РФ.

Пример. Организация "Бука", применявшая УСН (объект налогообложения - доходы минус расходы), по результатам хозяйственной деятельности за 2009 г. получила убыток 40 000 руб. По итогам 2010 г. ее налоговая база составила 70 000 руб.

В данном случае в уменьшение налоговой базы в 2010 г. можно было принять только сумму убытка, составляющую 21 000 руб. (30% от 70 000 руб.).

Оставшаяся сумма убытка - 19 000 руб. (40 000 руб. - 21 000 руб.) - перенесена на 2009 г.

В 2011 г. организация может учесть остаток убытка без ограничений.

Аналогичные пояснения дает Минфин России в Письме от 7 мая 2009 г. N 03-11-06/2/81.

Сумму убытков организации следует отразить в графе 3 разд. III "Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения" книги учета доходов и расходов.

Также ранее контролирующие органы давали разъяснения в отношении ситуации, когда "упрощенец" не воспользовался правом учесть убыток предыдущего налогового периода (предыдущих налоговых периодов) при определении налоговой базы текущего налогового

периода. В таких случаях в следующем году он не мог учесть указанный убыток (Письмо от 21 сентября 2007 г. N 03-11-04/2/233).

Добавим, что, по мнению ФАС Центрального округа, выраженному в Постановлении от 13 апреля 2006 г. N А48-6391/05-8, налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеет право уменьшить исчисленную налоговую базу только по итогам налогового периода на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Такие же разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 13 декабря 2007 г. N 03-11-04/2/302.

Пример. По итогам работы за год доходы ООО "Рассвет" составили 3 000 000 руб. Расходы, учитываемые при расчете упрощенного налога, равны 3 100 000 руб. Таким образом, организацией был получен убыток в размере 100 000 руб. (3 000 000 - 3 100 000).

Сумма минимального налога за год составила:

$3\,000\,000 \text{ руб.} \times 1\% = 30\,000 \text{ руб.}$

В следующем году ООО "Рассвет" может уменьшить налоговую базу по упрощенному налогу на сумму убытка и минимального налога (100 000 руб. + 30 000 руб.), уплаченного за год.

Предположим, что по итогам работы ООО "Рассвет" за год сумма доходов составила 3 000 000 руб., а сумма расходов - 2 500 000 руб. Величина налоговой базы равна 500 000 руб. (3 000 000 - 2 500 000). Она может быть уменьшена на сумму убытка прошлых лет, включая уплаченный минимальный налог.

То есть всю сумму убытка за год можно вычесть из налоговой базы по упрощенному налогу за год.

2.3. Налоговая декларация

2.3.1. Сроки сдачи декларации по упрощенному налогу и авансовым платежам

Декларация по упрощенному налогу должна представляться в налоговую инспекцию раз в год. Налоговая декларация по упрощенному налогу утверждена Приказом Минфина России от 22 июня 2009 г. N 58н. Ежеквартально организация перечисляет авансовые платежи по упрощенному налогу в бюджет.

В платежном поручении на перечисление налога необходимо поставить его код бюджетной классификации (КБК) - 18210501010011000110 (налог, исчисленный с суммы доходов), 18210501020011000110 (налог, исчисленный с разницы между доходами и расходами). При уплате минимального налога в платежном поручении необходимо указать другой КБК - 18210501030011000110.

Налоговый орган может пересчитать пени, начисленные за несвоевременную уплату налога, если ошибка, допущенная налогоплательщиком в платежке, не влияет на перечисление налога на соответствующий счет Федерального казначейства. К такой ошибке можно отнести ситуацию, когда налогоплательщик, применяющий "упрощенку" с объектом налогообложения "доходы минус расходы", указал в платежке КБК по упрощенному налогу, взимаемому с плательщиков, выбравших объект налогообложения "доходы". Об этом говорится в Письме Минфина России от 13 сентября 2006 г. N 03-02-07/1-249.

В случае обнаружения такой ошибки налогоплательщик может подать в налоговый орган заявление с приложением документов, подтверждающих уплату налога и его перечисление на соответствующий счет, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика. На основании данного заявления налоговые органы производят пересчет начисленных пеней за период со дня фактической уплаты налога в бюджет до дня принятия ими решения об уточнении платежа.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны представить налоговую декларацию по итогам года не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом. В тот же срок они должны уплатить упрощенный налог в бюджет по итогам года.

Индивидуальные предприниматели уплачивают налог по итогам налогового периода не позднее 30 апреля. В этот же срок они должны представить налоговую декларацию по упрощенному налогу в налоговую инспекцию. Если срок сдачи налоговой декларации и уплаты упрощенного налога приходится на выходной день, то он переносится на первый рабочий день (ст. 6.1 Налогового кодекса РФ).

2.3.2. Порядок заполнения декларации

Порядок заполнения налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - декларация), заполняется налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения в соответствии с гл. 26.2 НК РФ.

Декларация представляется по итогам налогового периода организациями в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальными предпринимателями - в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларация состоит из:

титульного листа;

разд. 1 "Сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" (далее - разд. 1);

разд. 2 "Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога" (далее - разд. 2).

Декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации.

Днем представления декларации в налоговый орган считается:

- дата получения в налоговом органе при ее представлении лично или через представителя;
- дата отправки почтового отправления с описью вложения при ее отправке по почте;
- дата отправки по телекоммуникационным каналам, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи, при ее передаче по телекоммуникационным каналам связи.

Декларация заполняется рукописным или машинописным способом, чернилами черного либо синего цвета.

Возможна распечатка декларации на принтере.

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Не допускается скрепление листов декларации, приводящее к порче бумажного носителя.

Каждому показателю декларации в утвержденной форме соответствует одно поле, состоящее из определенного количества ячеек. В каждом поле указывается только один показатель.

Исключение составляют показатели, значениями которых являются дата и ставка налога (%). Показателю "дата" в утвержденной форме соответствуют три поля: день, месяц и год, разделенные знаком точка (.). Показателю "ставка налога (%)" - два поля, разделенные знаком "точка". Первое поле соответствует целой части десятичной дроби, второе - дробной части десятичной дроби.

Страницы декларации имеют сквозную нумерацию начиная с титульного листа вне зависимости от наличия (отсутствия) и количества заполняемых разделов. Порядковый номер страницы проставляется в определенном для нумерации поле.

Например, показатель "Номер страницы" (показатель "Стр."), имеющий три ячейки, записывается следующим образом: для первой страницы - 001, для второй - 002.

В верхней части каждой страницы декларации указываются идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП) организации в соответствии с п. 3.2 настоящего Порядка.

Заполнение полей декларации значениями текстовых, числовых, кодовых показателей осуществляется слева направо начиная с первой (левой) ячейки.

Показатель "Код по ОКАТО", под который отводятся одиннадцать ячеек, отражается начиная с первой ячейки. Незаполненные ячейки (справа от значения кода) заполняются нулями. Например, для кода ОКАТО 12445698 в поле "Код по ОКАТО" записывается 11-значный код 12445698000.

Все значения стоимостных показателей указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 коп. отбрасываются, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Заполнение текстовых полей декларации осуществляется заглавными печатными символами.

В случае отсутствия данных для заполнения показателя ставится прочерк. При этом прочерк представляет собой прямую линию, проведенную посередине ячеек по всей длине показателя или по правой части показателя при его неполном заполнении. Например, при указании ИНН организации 5024002119 в зоне из 12 ячеек показатель заполняется следующим образом: ИНН 5024002119-.

При распечатке на принтере декларации, заполненной машинным способом, допускается отсутствие обрамления ячеек и прочерков для незаполненных ячеек. Расположение и размеры зон значений показателей не должны изменяться. Печать знаков должна выполняться шрифтом Courier New высотой 16 - 18 пунктов.

Порядок заполнения титульного листа

Титульный лист заполняется налогоплательщиком, кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

При заполнении данной страницы указываются:

1) для организации - ИНН и КПП, присвоенный налоговым органом по месту представления декларации.

При этом ИНН и КПП по месту нахождения организации указываются согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-7, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 22 декабря 1998 г., регистрационный номер 1664; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 1999, N 1; "Российская газета", N 5 - 6, 14 января 1999 г., N 11, 21 января 1999 г.) (далее - Приказ МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309), или согласно свидетельству о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 09-1-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 24 марта 2004 г., регистрационный номер 5685; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 2004, N 15; "Российская газета", N 64, 30 марта 2004

г.) (далее - Приказ МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178), или согласно свидетельству о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 1-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@ "Об утверждении форм документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 27 декабря 2006 г., регистрационный номер 8683; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 2007, N 6; "Российская газета", N 4, 12 января 2007 г.) (далее - Приказ ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@);

2) для индивидуального предпринимателя - ИНН в соответствии со свидетельством о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 12-2-4, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или по форме N 09-2-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178, или по форме N 2-1-Учет "Свидетельство о постановке на учет физического лица в налоговом органе на территории Российской Федерации", утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@.

При заполнении титульного листа указываются:

1) номер корректировки.

При представлении в налоговый орган первичной декларации по реквизиту "Номер корректировки" проставляется "0--". При представлении уточненной декларации указывается номер корректировки, отражающий, какая по счету уточненная декларация представляется в налоговый орган (например, "1--", "2--" и т.д.).

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ.

Уточненная декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в том налоговом периоде, за который вносятся соответствующие изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком производится перерасчет налоговой базы и суммы налога;

2) код налогового периода, за который представляется декларация, в соответствии с Приложением N 1 к настоящему Порядку;

3) отчетный год, за который представляется декларация;

4) код налогового органа, в который представляется декларация, согласно документам о постановке на учет в налоговом органе, поименованным в п. 3.2 настоящего Порядка;

5) код вида места представления декларации налогоплательщиком в налоговый орган согласно Приложению N 2 к настоящему Порядку;

6) наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), а в случае подачи декларации индивидуальным предпринимателем - его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность);

7) код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД);

8) номер контактного телефона налогоплательщика;

9) количество страниц, на которых составлена декларация;

10) количество листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика, приложенных к декларации.

В разделе титульного листа "Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю" указываются:

1) в случае подтверждения достоверности и полноты сведений в декларации руководителем организации-налогоплательщика или индивидуальным предпринимателем - "1"; в случае подтверждения достоверности и полноты сведений представителем налогоплательщика - "2";

2) при представлении декларации налогоплательщиком-организацией по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" - построчно фамилия, имя, отчество руководителя организации полностью. Проставляется личная подпись руководителя организации, заверяемая печатью организации, и дата подписания;

3) при представлении декларации налогоплательщиком - индивидуальным предпринимателем проставляется только его личная подпись в месте, отведенном для подписи, а также дата подписания декларации;

4) при представлении декларации представителем налогоплательщика - физическим лицом по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество представителя налогоплательщика полностью. Проставляются личная подпись представителя налогоплательщика, дата подписания, а также указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика;

5) при представлении декларации представителем налогоплательщика - юридическим лицом по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно полностью фамилия, имя, отчество физического лица, уполномоченного в соответствии с документом, подтверждающим полномочия представителя налогоплательщика - юридического лица, удостоверить достоверность и полноту сведений, указанных в декларации.

В поле "Наименование организации - представителя налогоплательщика" - наименование юридического лица - представителя налогоплательщика. Проставляются подпись лица, сведения о котором указаны по строке "Фамилия, имя, отчество полностью", заверяемая печатью юридического лица - представителя налогоплательщика, и дата подписания.

В поле "Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя" указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика.

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о представлении декларации (код способа представления декларации в соответствии с Приложением N 3 к настоящему Порядку; количество страниц декларации; количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к декларации; дату представления декларации; номер, под которым зарегистрирована декларация; фамилию и инициалы имени и отчества работника налогового органа, принявшего декларацию; его подпись).

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма налога, уплачиваемого
в связи с применением упрощенной системы налогообложения,
и минимального налога, подлежащая уплате в бюджет,
по данным налогоплательщика"

По коду строки 001 указывается объект налогообложения.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, по данному коду строки указывают "1".

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, по данному коду строки указывают "2".

По коду строки 010 указывается код Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления ОК 019-95 по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

По коду строки 020 указывается код бюджетной классификации Российской Федерации в соответствии с бюджетной классификацией, по которому подлежит зачислению сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (по которому исчислена к уплате сумма авансовых платежей по налогу).

По коду строки 030 указывается сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисленная к уплате за I квартал.

По коду строки 040 указывается сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисленная к уплате за полугодие с учетом суммы авансового платежа, исчисленного за I квартал.

По коду строки 050 указывается сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисленная к уплате за девять месяцев с учетом суммы авансового платежа, исчисленного за полугодие.

По коду строки 060 указывается сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате за налоговый период с учетом суммы авансового платежа, исчисленного за девять месяцев.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, значение показателя по данному коду строки определяют путем уменьшения суммы исчисленного налога за налоговый период на сумму уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение данного периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности и авансового платежа по налогу, исчисленную к уплате за девять месяцев. Данный показатель указывается, если значение разницы между показателями по кодам строк 260, 280 и 050 больше или равно нулю.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений строк 260 и 050. Данный показатель указывается, если значение показателя по коду строки 260 больше или равно значению показателя по коду строки 050 и сумма исчисленного налога за налоговый период больше или равна сумме исчисленного минимального налога.

По коду строки 070 указывается сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, к уменьшению за налоговый период.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, значение показателя по данному коду определяют как разность значений строки 050 и строки 260, за минусом значения по коду строки 280. Данный показатель указывается, если значение разницы между показателями по кодам строк 260, 280 и 050 меньше нуля.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений строк 050 и 260, если значение показателя по коду строки 050 больше значения показателя по коду строки 260 и значение показателя по коду строки 270 меньше или равно значению показателя по коду строки 260, или как значение показателя по коду строки 050, если значение показателя по коду строки 260 меньше значения показателя по коду строки 270.

По коду строки 080 указывается код бюджетной классификации Российской Федерации в соответствии с бюджетной классификацией, по которому подлежит зачислению сумма минимального налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

В случае если по итогам налогового периода у налогоплательщика, объектом налогообложения у которого являются доходы, уменьшенные на величину расходов, возникает обязанность произвести уплату минимального налога, то по коду строки 090 указывается сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период. Значение показателя по данному коду строки в этом случае соответствует значению показателя по коду строки 270. Данный

показатель указывается, если значение показателя по коду строки 270 больше значения показателя по коду строки 260.

Сведения, указанные в разд. 1 декларации, подтверждаются по строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю" подписью лица из числа лиц, указанных в п. 3.4 Порядка, и проставляется дата подписания данного раздела.

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет налога, уплачиваемого
в связи с применением упрощенной системы налогообложения,
и минимального налога"

По коду строки 201 указывается ставка налога, установленная п. 2 ст. 346.20 НК РФ в размере 6%, если объектом налогообложения являются доходы, и 15% либо ставка налога, установленная законом субъекта Российской Федерации в пределах от 5 до 15%, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

По коду строки 210 указывается сумма полученных налогоплательщиком доходов за налоговый период.

К таким доходам относятся:

доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Не учитываются в составе доходов:

1) доходы, указанные в ст. 251 НК РФ;

2) доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ, в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

3) доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ, в порядке, установленном гл. 23 НК РФ.

По коду строки 220 указывается налогоплательщиком, объектом налогообложения у которого являются доходы, уменьшенные на величину расходов, сумма произведенных за налоговый период расходов, определяемых в порядке, установленном ст. 346.16 НК РФ.

Налогоплательщики имеют право включить в расходы сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, полученную за предыдущий период.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную строку не заполняют.

По коду строки 230 указывается налогоплательщиком, объектом налогообложения у которого являются доходы, уменьшенные на величину расходов, сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая налоговую базу за налоговый период.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную строку не заполняют.

По коду строки 240 указывается налоговая база для исчисления налога за налоговый период.

Значение показателя по данному коду у налогоплательщиков, объектом налогообложения у которых являются доходы, соответствует значению показателя по коду строки 210.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений строк 210, 220 и 230, если значение разницы между показателями по кодам строк 210, 220 и 230 больше нуля.

По коду строки 250 указывается сумма полученного налогоплательщиком за налоговый период убытка.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений

строк 220 и 210, если значение показателя по коду строки 210 меньше значения показателя по коду строки 220.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную строку не заполняют.

По коду строки 260 указывается сумма налога, исчисленная исходя из ставки налога и налоговой базы, определяемой нарастающим итогом с начала налогового периода до его окончания (значение показателя по коду строки 240, умноженное на значение показателя по коду строки 201 и деленное на 100).

При получении по итогам налогового периода убытков по коду строки 260 налогоплательщиком проставляется прочерк.

По коду строки 270 указывается сумма исчисленного за налоговый период минимального налога.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как значение показателя по коду строки 210, умноженное на 1 и деленное на 100.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную строку не заполняют.

В случае если за налоговый период по коду строки 260 отсутствует значение показателя (проставлен прочерк) либо указанное по данному коду строки значение показателя окажется меньше значения показателя, указанного по коду строки 270, то значение показателя по коду строки 270 отражается по коду строки 090.

По коду строки 280 налогоплательщиками, объектом налогообложения у которых являются доходы, указывается сумма уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за налоговый период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение налогового периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая (но не более чем на 50%) сумму исчисленного налога.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, данную строку не заполняют. Сведения, указанные в разд. 2 декларации, подтверждаются по строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю" подписью лица из числа лиц, указанных в п. 3.4 настоящего Порядка, и проставляется дата подписания данного раздела.

Разберем несколько спорных ситуаций. Первый момент - если деятельность у "упрощенца" приостановлена или отсутствует доход. Ведь бывает, что налогоплательщики по каким-либо причинам временно приостанавливают свою предпринимательскую деятельность. Соответственно, доходов они не получают, а значит, исчислять и платить налог им не нужно.

А как быть с декларацией? Следует ли ее подавать в такой ситуации?

Сразу скажем, что декларацию подать необходимо. Дело в том, что обязанность представлять декларацию не зависит от результатов вашей предпринимательской деятельности. Такой вывод подтвердил Конституционный Суд РФ в Определении от 17 июня 2008 г. N 499-О-О.

В этой связи возникает вопрос: какую декларацию представлять - упрощенную или "нулевую"? Это зависит от конкретных обстоятельств.

Так, если в течение отчетных или налогового периодов у вас не было операций, в результате которых происходило движение денежных средств на ваших счетах в банках (в кассе), то вы должны подать упрощенную декларацию. Основание - абз. 2 п. 2 ст. 80 НК РФ. Аналогичное разъяснение содержится в Письме УФНС России по г. Москве от 31 октября 2007 г. N 18-11/3/104514@.

Если деньги по вашим счетам в банках (в кассе) проходили, то представлять упрощенную декларацию вы не имеете права. В такой ситуации нужно подать обычную декларацию по упрощенному налогу. При отсутствии дохода и суммы налога к уплате представляется декларация с нулевыми показателями по деятельности ("нулевая" декларация).

Налогоплательщик, который не представит декларацию в срок, может быть привлечен к ответственности по ст. 119 НК РФ (Письма УФНС России по г. Москве от 26 октября 2006 г. N 18-

12/3/94015@, от 23 августа 2005 г. N 18-11/3/59624). Позицию налоговиков поддерживают и отдельные суды (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 5 сентября 2006 г. N А42-14418/2005, от 23 января 2006 г. N А66-6746/2005).

Напомним, что налогоплательщики могут состоять на налоговом учете одновременно в нескольких налоговых инспекциях. Организации встают на учет по месту своего нахождения и месту нахождения обособленного подразделения, а физические лица - по месту жительства. Кроме того, они подлежат постановке на учет по месту нахождения недвижимого имущества, транспортных средств и по иным основаниям, установленным Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 83 НК РФ). Об этом напомнило также УФНС России по г. Москве в Письме от 5 марта 2009 г. N 20-20/2/019927@.

Однако представлять декларации по упрощенному налогу в каждое из мест постановки на учет не требуется. Организации, которые применяют УСН, подают декларацию по месту своего нахождения (п. 1 ст. 346.23 НК РФ). А индивидуальные предприниматели - "упрощенцы" - по месту жительства, т.е. по адресу, по которому в установленном порядке они зарегистрированы по месту жительства (п. 2 ст. 11, п. 2 ст. 346.23 НК РФ), даже в том случае, если предпринимательскую деятельность они фактически ведут в ином месте, например в другом регионе (Письма УФНС России по г. Москве от 5 марта 2009 г. N 20-14/2/019619, от 5 февраля 2009 г. N 20-14/2/009990@).

Итак, по общему правилу подавать декларацию вы должны в ту налоговую инспекцию, которая выдала вам свидетельство о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения (месту жительства) (п. 3 ст. 83, абз. 3 п. 2 ст. 84 НК РФ).

Второй момент - наличие обособленных подразделений. Общее правило о представлении декларации по месту нахождения организации действует и в том случае, когда у организации есть обособленные подразделения. Глава 26.2 НК РФ (а именно ст. 346.23 НК РФ) не устанавливает каких-либо особенностей на этот счет.

Главное, чтобы эти подразделения не имели статуса представительства или филиала, ведь тогда организация теряет право на применение УСН (пп. 1 п. 3 ст. 346.12, п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

При этом одна декларация подается в целом по всей организации. Отдельных деклараций по подразделениям заполнять и представлять в налоговую инспекцию не следует.

Такие разъяснения дают контролирующие органы (Письма УФНС России по г. Москве от 6 марта 2006 г. N 18-11/3/17215, от 22 декабря 2004 г. N 21-09/82459).

Далее - способ представления декларации. Декларацию в налоговую инспекцию можно представлять в бумажном или электронном виде (п. 3 ст. 80 НК РФ).

В зависимости от вида декларации (на бумажном носителе или в электронном виде) вы имеете право выбрать один из трех способов ее представления (п. 4 ст. 80 НК РФ):

- лично или через своего представителя;
- по почте;
- по телекоммуникационным каналам связи (в электронном виде).

2.4. Декларация по транспортному налогу

Форма декларации по транспортному налогу и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 65н.

Согласно Порядку заполнения налоговой декларации по транспортному налогу она заполняется налогоплательщиками, осуществляющими уплату транспортного налога в соответствии с гл. 28 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) и законами субъектов Российской Федерации.

Декларация представляется не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларация представляется на бумажном носителе или в электронном виде.

Декларация на бумажном носителе может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения либо передана по телекоммуникационным каналам связи.

При представлении декларации лично налогоплательщиком или его представителем по их просьбе налоговый орган проставляет на копии декларации отметку о принятии и дату ее представления. При отправке декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Декларация может быть представлена в электронном виде в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169 "Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".

Декларация заполняется шариковой или перьевой ручкой с чернилами черного либо синего цвета. Возможно заполнение декларации на пишущей машинке или распечатка декларации на принтере.

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

Для исправления ошибок необходимо перечеркнуть неверное значение показателя, вписать правильное значение и проставить подписи должностных лиц организации, подписавших декларацию, заверив их печатью организации с указанием даты исправления. Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Декларация имеет сквозную нумерацию страниц.

В верхней части каждой страницы декларации указываются идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП) организации в порядке, определенном в разд. II "Порядок заполнения титульного листа", а также указывается порядковый номер страницы.

Порядок заполнения титульного листа

Титульный лист заполняется налогоплательщиком, кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

При заполнении титульного листа для российской и иностранной организации указывается ИНН, а также КПП, который присвоен организации тем налоговым органом, в который представляется декларация. При указании ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из 12 ячеек, отведенной для записи показателя "ИНН", в первых двух ячейках следует проставить нули (00).

В верхнем поле каждой страницы декларации проставляется порядковый номер страницы. Нумерация страниц налоговой декларации ведется сплошным способом вне зависимости от количества конкретных разделов.

При заполнении титульного листа необходимо указать следующее:

1) вид документа ("1" - первичный, "3" - корректирующий).

При представлении в налоговый орган уточненной декларации в реквизите титульного листа "Вид документа" указывается код 3 (корректирующий) с указанием через дробь номера, отражающего, какая по счету с начала года уточненная декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган.

При обнаружении налогоплательщиком факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, либо недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик представляет в налоговый орган уточненную декларацию.

Уточненная декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому производится перерасчет налоговой базы и суммы налога.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения);

2) отчетный год, за который представляется декларация;

3) полное наименование налогового органа, в который представляется декларация, и его код;

4) полное наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в ее учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), либо полное наименование иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации;

5) код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-200 (ОКВЭД);

6) номер контактного телефона налогоплательщика;

7) количество страниц, на которых составлена декларация;

8) количество листов подтверждающих документов или их копий, включая копии документов, подтверждающих полномочия представителя налогоплательщика (в случае подписания декларации и (или) ее представления представителем налогоплательщика), приложенных к декларации.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, по строке "Руководитель" проставляется подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации. При этом указываются фамилия, имя, отчество полностью и проставляется дата подписания декларации.

В случае передачи полномочий на подписание декларации представителю налогоплательщика достоверность и полнота сведений, указанных в декларации, подтверждаются подписью представителя налогоплательщика. При этом указываются фамилия, имя, отчество полностью и проставляется дата подписания декларации. При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, организацией - представителем налогоплательщика ставится подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации, и проставляется дата подписания. Кроме того, при заполнении титульного листа необходимо указать наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика. К декларации прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика на подписание декларации.

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о представлении декларации (способ представления; количество страниц декларации; количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к декларации; дата представления; номер, под которым зарегистрирована декларация; фамилия и инициалы имени и отчества работника налогового органа, принявшего декларацию; его подпись).

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (по данным налогоплательщика)"

При наличии у налогоплательщика объектов налогообложения, находящихся на территории нескольких муниципальных образований, отнесенных к ведению одного налогового органа, в котором осуществлена постановка на учет налогоплательщика по месту нахождения транспортных средств, заполняется одна декларация. При этом разд. 1 заполняется по каждому

муниципальному образованию, на территории которого находятся транспортные средства налогоплательщика.

По коду строки 010 указывается код бюджетной классификации (далее - КБК) в соответствии с законодательством Российской Федерации о бюджетной классификации, по которому подлежит зачислению сумма транспортного налога, указанная в строке с кодом 060.

По коду строки 020 указывается код административно-территориального образования в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО), на территории которого находятся транспортные средства. В случае если код конкретного административно-территориального образования менее 11 знаков, данный код следует отражать в отведенном для него поле декларации начиная с первой ячейки. В ячейках, оставшихся пустыми, указываются нули (00).

По коду строки 030 указывается исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, которая формируется как сумма значений по графе 14 строки 020 всех страниц разд. 2 декларации с соответствующим кодом ОКАТО.

По коду строки 040 указывается сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет в течение налогового периода.

По коду строки 050 указывается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, значение которой определяется как разность показателей по кодам строк 030 и 040.

В случае если подсчитанное значение отрицательно, по строке с кодом 050 указываются нули.

По коду строки 060 указывается сумма излишне уплаченного в бюджет налога, значение которой определяется как разность показателей по кодам строк 040 и 030.

В случае если подсчитанное значение отрицательно, по строке с кодом 060 указываются нули.

Сведения, указанные в разд. 1 декларации, в строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю" подтверждаются подписью лица из числа лиц, указанных в п. 5 Порядка № 65н, и проставляется дата подписания данного раздела декларации.

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет суммы налога по каждому транспортному средству (по данным налогоплательщика)"

Раздел 2 заполняется налогоплательщиком по каждому транспортному средству, находящемуся на территории соответствующего муниципального образования. При наличии у налогоплательщика транспортных средств на территории нескольких муниципальных образований, относящихся к ведению налогового органа, в который представляется декларация, разд. 2 заполняется по каждому муниципальному образованию, на территории которого находятся транспортные средства налогоплательщика.

По коду строки 010 указывается соответствующий код ОКАТО.

По коду строки 020 указываются:

1) в графе 1 указывается порядковый номер записи сведений о транспортном средстве;
2) в графе 2 указывается код вида транспортного средства в соответствии с кодами видов транспортных средств, указанных в Приложении № 1 к Порядку № 65н;

3) в графе 3 указывается идентификационный номер транспортного средства по документу о регистрации транспортного средства. По наземным транспортным средствам указывается идентификационный номер - VIN, по водным транспортным средствам указывается идентификационный номер судна - ИМО, по воздушным транспортным средствам указывается серийный заводской номер судна;

4) в графе 4 указывается марка транспортного средства из документа о государственной регистрации транспортного средства;

5) в графе 5 указывается регистрационный знак транспортного средства, по водным транспортным средствам указывается регистрационный номер судна, по воздушным транспортным средствам указывается регистрационный знак судна;

6) в графе 6 указывается налоговая база, которая определяется:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, - как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах.

По водным и воздушным транспортным средствам в графе 6 указывается общая мощность двигателей транспортного средства в лошадиных силах. Если транспортное средство имеет несколько двигателей, то налоговая база в отношении данного транспортного средства определяется как сумма мощностей этих двигателей в лошадиных силах.

По водным и воздушным транспортным средствам, не указанным в пп. 1, 1.1 и 2 п. 1 ст. 359 Кодекса, налоговая база определяется как единица транспортного средства. В этом случае в графе 6 проставляется "1";

7) в графе 7 указывается код единицы измерения налоговой базы в соответствии с Общероссийским классификатором единиц измерения ОК 015-94 (МК 002-97) (ОКЕИ).

При этом коды единиц измерения указаны в Приложении N 2 к Порядку N 65н;

8) в графе 8 указывается срок использования транспортного средства (данный показатель определяется в календарных годах от года выпуска (года постройки) транспортного средства и указывается только в случаях установления дифференцированных налоговых ставок с учетом срока полезного использования транспортных средств). Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах начиная с года, следующего за годом выпуска транспортного средства;

9) в графе 9 указывается коэффициент, определяемый как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде (отчетном периоде), значение коэффициента указывается в виде десятичной дроби с точностью до сотых долей.

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимаются за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц;

10) в графе 10 указывается ставка транспортного налога, установленная законом соответствующего субъекта Российской Федерации по месту нахождения транспортного средства;

11) в графе 11 указывается исчисленная сумма налога, значение которой определяется как произведение налоговой базы, указанной в графе 6, налоговой ставки, указанной в графе 10, и коэффициента, отражаемого в графе 9;

12) в графе 12 указывается код налоговой льготы по транспортному налогу. Значение по графе 12 заполняется, в случае если законами субъектов Российской Федерации по месту нахождения транспортных средств будут предусмотрены налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками в соответствии с абз. 3 ст. 356 Кодекса. Коды налоговых льгот указаны в Приложении N 3 к Порядку;

13) в графе 13 указывается сумма налоговой льготы.

В случае установления льготы по транспортному налогу законом субъекта Российской Федерации в виде освобождения от налогообложения сумма налоговой льготы рассчитывается как произведение налоговой базы, указанной в графе 6, налоговой ставки, указанной в графе 10, и коэффициента, отражаемого в графе 9.

В случае установления льготы по транспортному налогу законом субъекта Российской Федерации, уменьшающей исчисленную сумму налога в процентах (например, исчисленная сумма налога уменьшается на 50%), сумма налоговой льготы рассчитывается как произведение значения, указанного в графе 11, и процента, уменьшающего исчисленную сумму налога, деленное на 100.

В случае установления льготы по транспортному налогу законом субъекта Российской Федерации в виде снижения налоговой ставки сумма налоговой льготы исчисляется как разность суммы налога, исчисленной по полной налоговой ставке, и суммы налога, исчисленной по пониженной налоговой ставке;

14) в графе 14 указывается исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, значение которой определяется как разность значений, указанных в графах 11 и 13.

По транспортным средствам, по которым установлена налоговая льгота законами субъектов Российской Федерации в виде освобождения от налогообложения, в графе 14 ставится прочерк.

2.5. Декларация по земельному налогу

Декларация по земельному налогу и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 16 сентября 2008 г. N 95н.

Порядок заполнения налоговой декларации по земельному налогу

Налоговая декларация по земельному налогу (далее - декларация) заполняется лицами, признаваемыми налогоплательщиками земельного налога в соответствии с гл. 31 "Земельный налог" НК РФ.

Декларация представляется по истечении налогового периода не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларация состоит из:

титульного листа;

разд. 1 "Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" (далее - разд. 1);

разд. 2 "Расчет налоговой базы и суммы земельного налога" (далее - разд. 2).

При наличии у налогоплательщика нескольких объектов налогообложения, находящихся на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), на каждый объект налогообложения (долю земельного участка, расположенного в границах муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), долю в праве на земельный участок) заполняется отдельный лист разд. 2 декларации, в том числе на каждую долю в праве на земельный участок, принадлежащий на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса.

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют декларацию в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. В декларации указывается код налогового органа по месту нахождения земельного участка.

Налогоплательщик, являющийся инвестором по соглашению о разделе продукции, представляет декларацию по каждому соглашению о разделе продукции по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения о разделе продукции.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения о разделе продукции, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, налогоплательщик, являющийся инвестором по соглашению о разделе продукции, представляет декларацию в налоговый орган по месту нахождения участка недр.

Декларация заполняется в отношении сумм земельного налога, подлежащих уплате в бюджет по соответствующему коду (кодам) по ОКАТО муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (далее - код по ОКАТО). При этом в декларации, представляемой в налоговый орган, указываются суммы земельного налога, коды по ОКАТО которых соответствуют территориям муниципальных образований, подведомственным данному налоговому органу.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы земельного налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ.

Уточненная декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому производится перерасчет налоговой базы и суммы налога.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым периодам, в текущем налоговом периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Декларация заполняется рукописным или машинописным способом, чернилами черного либо синего цвета.

Возможна распечатка декларации на принтере.

Декларация представляется на бумажном носителе или в электронном виде.

Декларация может быть представлена в налоговый орган законным или уполномоченным представителем налогоплательщика в соответствии со ст. ст. 27 и 29 НК РФ.

Возможно представление декларации на бумажном носителе с приложением съемного носителя (магнитного диска, дискеты и т.п.), содержащего данные в электронном виде установленного формата.

Декларация может быть направлена в виде почтового отправления с описью вложения. При отправке декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения.

В электронном виде декларация может быть представлена по телекоммуникационным каналам связи с электронно-цифровой подписью в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169 (зарегистрирован в Минюсте России 16 мая 2002 г., регистрационный номер 3437; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 21, 27 мая 2002 г.; "Российская газета", N 89, 22 мая 2002 г.).

Налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших, декларации представляются в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи по установленным форматам, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

При передаче декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

В каждой строке и соответствующей ей графе декларации указывается только один показатель. Каждый символ показателя располагается в отдельно выделенной ячейке. В случае отсутствия данных для заполнения показателя, предусмотренного декларацией, в соответствующих ячейках по всей длине показателей ставится прочерк.

Декларация имеет сквозную нумерацию страниц. В верхнем поле каждой страницы декларации проставляется порядковый номер страницы. Нумерация страниц ведется сплошным способом начиная с титульного листа вне зависимости от количества листов конкретного раздела декларации.

В верхней части каждой страницы декларации указываются идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП) организации в соответствии с п. 3.2 настоящего Порядка.

Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 коп. отбрасываются, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

При указании ИНН организации в поле из 12 ячеек показатель заполняется слева направо начиная с первой ячейки, в последних двух ячейках следует поставить прочерк. Например: ИНН 5024002119--.

При заполнении показателя "Код по ОКАТО" в последних незаполненных ячейках проставляются нули. Например: показатель "Код по ОКАТО" 12345678 заполняется следующим образом: 12345678000.

При заполнении декларации числовые значения показателей указываются слева направо. В последних незаполненных ячейках ставится прочерк.

Например: значение показателя 123435 в поле из десяти ячеек выглядит следующим образом: 123435----;

десятичное число 0,234, которое должно заполняться по формату: 1 ячейка - для целой части и 4 ячейки - для дробной части, в разд. 2 записывается следующим образом: 0.234-----;

правильная простая дробь 1234356/234, которая должна заполняться по формату: десять ячеек - для целой части и десять ячеек - для дробной части, в декларации записывается следующим образом: 1234356---/234.

Поля текстовых показателей заполняются печатными буквами слева направо.

В случае заполнения декларации машинописным способом допускается отсутствие обрамлений значений показателей. При этом размер зоны расположения значения показателя изменяться не должен.

В случае распечатки декларации на принтере печать должна выполняться шрифтом Courier New высотой 12 пунктов с разрежением в пять пунктов.

Порядок заполнения титульного листа

Титульный лист (страница 001) заполняется налогоплательщиком, кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

Для российской и иностранной организаций при заполнении титульного листа указывается ИНН, а также КПП, который присвоен организации:

1) для российской организации указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения организации - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-7, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 22 декабря 1998 г., регистрационный номер 1664; Бюллетень нормативных актов федеральных органов

исполнительной власти, N 1, 4 января 1999 г.; "Российская газета", N 5 - 6, 14 января 1999 г., N 11, 21 января 1999 г.) (далее - Приказ МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309), или согласно свидетельству о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 09-1-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 24 марта 2004 г., регистрационный номер 5685; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 15, 12 апреля 2004 г.; "Российская газета", N 64, 30 марта 2004 г.) (далее - Приказ МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178), или согласно свидетельству о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 1-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@ "Об утверждении форм документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 27 декабря 2006 г., регистрационный номер 8683; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 6, 5 февраля 2007 г.; "Российская газета", N 4, 12 января 2007 г.) (далее - Приказ ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@);

КПП по месту нахождения обособленного подразделения - согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения обособленного подразделения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-8, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица по форме N 09-1-3, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178, или согласно уведомлению о постановке на учет российской организации в налоговом органе на территории Российской Федерации по форме N 1-3-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@;

2) для иностранной организации указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе по форме N 2401ИМД или по форме N 2201И "Информационное письмо об учете в налоговом органе отделения иностранной организации", утвержденным Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций" (зарегистрирован в Минюсте России 2 июня 2000 г., регистрационный номер 2258; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 25, 19 июня 2000 г.) (далее - Приказ МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124);

ИНН иностранной организации, имеющей в Российской Федерации недвижимое имущество, по месту нахождения недвижимого имущества иностранной организации - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе по форме N 2401ИМД или по форме N 2202ИМ "Информационное письмо об учете в налоговом органе недвижимого имущества и транспортных средств", утвержденным Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124.

КПП в данном случае не указывается;

3) для организаций - крупнейших налогоплательщиков, представляющих декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков, указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения организации - согласно свидетельству о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 09-1-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178, или свидетельству о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 1-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@;

КПП по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика - согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме N 9-КНУ, утвержденной Приказом ФНС России от 26 апреля 2005 г. N САЭ-3-09/178@ "Об утверждении формы N 9-КНУ "Уведомление о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика" (зарегистрирован в Минюсте России 25 мая 2005 г., регистрационный номер 6638; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 23, 6 июня 2005 г.);

КПП по месту нахождения обособленного подразделения - согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица по форме N 09-1-3, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178, или уведомлению о постановке на учет российской организации в налоговом органе на территории Российской Федерации по форме N 1-3-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@;

4) для налогоплательщика, выступающего в качестве инвестора по соглашению о разделе продукции, указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения о разделе продукции, - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции по форме N 9-СРПС, утвержденной Приказом МНС России от 17 марта 2004 г. N САЭ-3-09/207 "Об утверждении форм документов, используемых при учете налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции, а также особенностей учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению о разделе продукции или оператора соглашения" (зарегистрирован в Минюсте России 1 апреля 2004 г., регистрационный номер 5699; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 16, 19 апреля 2004 г.; "Российская газета", N 71, 7 апреля 2004 г.).

Физическое лицо, являющееся индивидуальным предпринимателем, при заполнении титульного листа указывает ИНН согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 12-2-4, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или свидетельству о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 09-2-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178, или свидетельству о постановке на учет физического лица в налоговом органе на территории Российской Федерации по форме N 2-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@.

При заполнении титульного листа указываются:

1) номер корректировки.

При представлении в налоговый орган первичной декларации в ячейках показателя "Номер корректировки" проставляется "0--". При представлении уточненной декларации указывается номер корректировки, отражающий, какая по счету уточненная декларация представляется в налоговый орган (например, "1--", "2--" и т.д.);

2) в ячейках показателя "Налоговый период (код)" - "34";

3) в ячейках показателя "Отчетный год" - год, за который представляется декларация;

4) в ячейках показателя "Представляется в налоговый орган (код)" - код налогового органа согласно документам о постановке на учет в налоговом органе, указанным в п. п. 3.2 - 3.3 настоящего Порядка;

5) в ячейках показателя "По месту нахождения (учета) (код)" - код, соответствующий месту представления декларации в налоговый орган, согласно Приложению N 1 к настоящему Порядку;

6) по строке "Налогоплательщик" - полное наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), либо полное наименование иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, а в случае подачи декларации физическим лицом, являющимся индивидуальным

предпринимателем, указываются его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность);

7) код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД);

8) номер контактного телефона налогоплательщика;

9) количество страниц, на которых составлена декларация;

10) количество листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика, приложенных к декларации.

В разделе "Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю" указываются:

1) в случае подтверждения достоверности и полноты сведений в декларации руководителем организации-налогоплательщика или физическим лицом, являющимся индивидуальным предпринимателем, проставляется "1"; в случае подтверждения достоверности и полноты сведений представителем налогоплательщика проставляется "2";

2) при представлении декларации организацией-налогоплательщиком по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество руководителя организации. Проставляются личная подпись руководителя организации, заверяемая печатью организации, и дата подписания;

3) при представлении декларации физическим лицом, являющимся индивидуальным предпринимателем, в строке "Фамилия, имя, отчество полностью" ставится прочерк. Проставляются личная подпись физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем, заверяемая печатью (при наличии), и дата подписания;

4) при представлении декларации представителем налогоплательщика - физическим лицом по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество представителя налогоплательщика. Проставляются личная подпись представителя налогоплательщика, дата подписания, а также указывается вид документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика;

5) при представлении декларации представителем налогоплательщика - юридическим лицом по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество физического лица, уполномоченного в соответствии с документом, подтверждающим полномочия представителя налогоплательщика - юридического лица, удостоверить достоверность и полноту сведений, указанных в декларации.

По строке "Наименование организации - представителя налогоплательщика" указывается наименование юридического лица - представителя налогоплательщика. Проставляются подпись лица, сведения о котором указаны по строке "Фамилия, имя, отчество полностью", заверяемая печатью юридического лица - представителя налогоплательщика, и дата подписания;

6) по строке "Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя" указывается вид документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика.

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о представлении декларации: способ представления согласно коду в соответствии с Приложением N 2 к настоящему Порядку; количество страниц декларации; количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к декларации; дату представления декларации; номер, под которым зарегистрирована декларация; фамилию и инициалы работника налогового органа, принявшего декларацию; его подпись.

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика"

Раздел 1 декларации заполняется налогоплательщиком по всем земельным участкам, находящимся в пределах соответствующих муниципальных образований (долям земельных

участков, находящихся в границах соответствующих муниципальных образований (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), долям в праве на земельный участок).

В соответствующем отведенном поле указывается наименование соглашения о разделе продукции (для участков недр, предоставленных в пользование на условиях соглашения о разделе продукции).

В каждом блоке строк 010 - 040 разд. 1 указываются:

1) по строке с кодом 010 - код бюджетной классификации (далее - КБК) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, по которому подлежит зачислению сумма земельного налога, указанная в строке с кодом 030 данного блока строк;

2) по строке с кодом 020 - код по ОКАТО, по которому подлежит уплате сумма земельного налога, указанная в строке с кодом 030 данного блока строк. Код по ОКАТО указывается для города без районного деления, внутригородского района для городов с районным делением, поселка городского типа, аула, рабочего поселка, курортного поселка, кишлака, поселка сельского типа, населенного пункта, поселка при станции, села, деревни, слободы, станицы, хутора и т.п. Не допускается указывать коды по ОКАТО субъектов Российской Федерации, их районов, сельских администраций, сельсоветов, округов и т.п.;

3) по строке с кодом 030 - сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения земельного участка (доли земельного участка) по соответствующим кодам КБК и ОКАТО.

Значение по строке с кодом 030 с соответствующими кодами бюджетной классификации и ОКАТО определяется как разница между исчисленными суммами земельного налога, подлежащими уплате в бюджет, указанными по строке с кодом 280 всех представленных разд. 2 с соответствующими кодами бюджетной классификации и ОКАТО, и суммами авансовых платежей по земельному налогу, подлежащими уплате в бюджет в течение налогового периода, указанными по строке с кодом 290 всех представленных разд. 2 с соответствующими кодами бюджетной классификации и ОКАТО.

В случае если подсчитанное значение отрицательно, то по строке с кодом 030 ставится прочерк;

4) по строке с кодом 040 - сумма земельного налога, исчисленная к уменьшению по итогам налогового периода, определяемая как разница между исчисленными суммами земельного налога, подлежащими уплате в бюджет, указанными по строке с кодом 280 всех представленных разд. 2 с соответствующими кодами бюджетной классификации и ОКАТО, и суммами авансовых платежей по земельному налогу, подлежащими к уплате в течение налогового периода, указанными по строке с кодом 290 всех представленных разд. 2 с соответствующими кодами бюджетной классификации и ОКАТО.

В случае если подсчитанное значение отрицательно, то по строке с кодом 040 указывается данное значение без знака "-", а если положительно, то по строке с кодом 040 ставится прочерк.

Сведения, указанные в разд. 1 декларации по строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю", подтверждаются подписью лица из числа лиц, указанных в п. 3.5 настоящего Порядка, и проставляется дата подписания.

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет налоговой базы и суммы земельного налога"

Раздел 2 заполняется отдельно по каждому земельному участку (доле земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), доле в праве на земельный участок), принадлежащему на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения организации либо физическому лицу, являющемуся индивидуальным предпринимателем, в отношении земельных участков (долей земельных участков, расположенных в границах соответствующего муниципального образования (городов

федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), доли в праве на земельный участок), используемых им в предпринимательской деятельности.

В разд. 2 указываются:

- 1) в соответствующем отведенном поле - кадастровый номер земельного участка;
- 2) по строке с кодом 010 - код бюджетной классификации, по которому подлежит зачислению сумма земельного налога;
- 3) по строке с кодом 020 - код по ОКАТО муниципального образования, на территории которого расположен земельный участок (доля земельного участка) и по которому подлежит уплате сумма земельного налога;
- 4) по строке с кодом 030 - код категории земель, определяемый в соответствии с Приложением N 3 к настоящему Порядку;
- 5) по строке с кодом 040 - значение в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, в течение трехлетнего срока строительства и превышающего трехлетний срок строительства объекта недвижимости. Значение, соответствующее сроку строительства объекта недвижимости три года, необходимо отметить цифрой 1, а свыше трех лет - цифрой 2;
- 6) по строке с кодом 050 - кадастровая стоимость (доля кадастровой стоимости) земельного участка.

В отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), доля кадастровой стоимости земельного участка пропорциональна доле земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга);

7) по строке с кодом 060 - доля налогоплательщика в праве на земельный участок (в виде правильной простой дроби). Значение по строке с кодом 060 заполняется организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями:

- в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности;
- в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности.

Данный показатель заполняется также и в том случае, если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором перешло право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, либо если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступали несколько лиц;

8) по строке с кодом 070 - код налоговой льготы, определяемый в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку. Значение по строке с кодом 070 заполняется налогоплательщиками, для которых определен размер не облагаемой налогом суммы в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ;

9) по строке с кодом 080 - не облагаемая налогом сумма, уменьшающая величину налоговой базы, в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ;

10) по строке с кодом 090 - код налоговой льготы, определяемый в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку. Значение по строке с кодом 090 заполняется налогоплательщиками, для которых определен размер не облагаемой налогом суммы в соответствии с п. 5 ст. 391 НК РФ;

11) по строке с кодом 100 - не облагаемая налогом сумма, уменьшающая величину налоговой базы, в соответствии с п. 5 ст. 391 НК РФ.

Если размер не облагаемой налогом суммы, указанной по строке с кодом 080 либо по строке с кодом 100, или сумма значений показателей, указанных по строкам с кодом 080 и кодом 100, превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю и в ячейках по всей длине показателя по строке с кодом 190 ставится прочерк;

12) по строке с кодом 110 - код налоговой льготы, предоставленной в виде необлагаемой площади земельного участка в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ. Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку;

13) по строке с кодом 120 - доля необлагаемой площади земельного участка в общей площади земельного участка (в виде правильной простой дроби). Значение по строке с кодом 120 заполняется в случае предоставления налогоплательщику льготы в виде необлагаемой площади земельного участка, установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) на основании п. 2 ст. 387 НК РФ;

14) по строке с кодом 130 - код налоговой льготы, предоставленной в виде освобождения от налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ. Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку;

15) по строке с кодом 140 - сумма налоговой льготы, определяемая с учетом коэффициента K1, значение которого указано по строке с кодом 180, налогоплательщиками, имеющими право на льготу, установленную в виде освобождения от налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ (т.е. значение по строке с кодом 050 x (1 - значение по строке с кодом 180));

16) по строке с кодом 150 - код налоговой льготы, предоставленной в виде освобождения от налогообложения в соответствии со ст. 395 НК РФ. Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку;

17) по строке с кодом 160 - сумма налоговой льготы, определяемая с учетом коэффициента K1, значение которого указано по строке с кодом 180, налогоплательщиками, имеющими право на льготу, установленную в виде освобождения от налогообложения в соответствии со ст. 395 НК РФ (т.е. значение по строке с кодом 050 x (1 - значение по строке с кодом 180));

18) по строке с кодом 170 - количество полных месяцев использования налогоплательщиком налоговой льготы. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц;

19) по строке с кодом 180 - коэффициент K1, который определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц.

Значение по строке с кодом 180 приводится в десятичных дробях с точностью до десятичных долей.

В случае если в течение всего налогового периода у налогоплательщика не возникало право на налоговую льготу, то по строке с кодом 170 указывается "--", а по строке с кодом 180 указывается "1,0---";

20) по строке с кодом 190 - налоговая база, определяемая как кадастровая стоимость (доля кадастровой стоимости) земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, и рассчитанная как:

- разность значений по строке с кодом 050 и по строке с кодом 080 и (или) строке с кодом 100 при заполнении разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, имеющими право на льготу по земельному налогу, установленную в виде не облагаемой налогом суммы в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и (или) в соответствии с п. 5 ст. 391 НК РФ, т.е. (050 - 080), (050 - 100) или (050 - (080 + 100));

- разность значений по строке с кодом 050 и по строке с кодом 140 или по строке с кодом 160 при заполнении разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, имеющими право на налоговые льготы по земельному налогу, установленные в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и в соответствии со ст. 395 НК РФ в виде полного освобождения от налогообложения, т.е. (050 - 140) или (050 - 160);

- разность значения по строке с кодом 050 и произведения (с округлением до целых единиц) значений по строкам с кодами 050, 120 и 180, т.е. $(050 - (050 \times 120 \times (1 - 180)))$ в случае заполнения разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, в отношении доли необлагаемой площади земельного участка;

- разность произведения (с округлением до целых единиц) значений по строкам с кодами 050 и 060 и значений по строкам с кодами 080 и (или) 100, (120 x 180), 140, 160, т.е. $((050 \times 060) - 080)$, или $((050 \times 060) - 100)$, или $((050 \times 060) - (080 + 100))$, или $((050 \times 060) - 140)$, или $((050 \times 060) - 160)$, или $[(050 \times 060) - ((050 \times 060) \times (120 \times (1 - 180)))]$ в случае заполнения разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой, общей совместной собственности, а также в случае если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступали несколько лиц;

21) по строке с кодом 200 - налоговая ставка, применяемая налогоплательщиком в отношении данного земельного участка, установленная нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга);

22) по строке с кодом 210 - количество полных месяцев владения земельным участком в течение налогового периода. При этом если возникновение (прекращение) у налогоплательщика в течение налогового периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав;

23) по строке с кодом 220 - коэффициент K2, который применяется для исчисления земельного налога в случае правообладания земельным участком в течение неполного налогового периода.

Коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, указанных по строке с кодом 210, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

При этом значение по строке с кодом 220 приводится в десятичных дробях с точностью до десяти тысячных долей.

В случае если земельный участок использовался в течение всего налогового периода, то по строке с кодом 210 указывается "12", а по строке с кодом 220 указывается "1,0---";

24) по строке с кодом 230 - сумма исчисленного земельного налога за налоговый период, рассчитанная как произведение налоговой базы, указанной по строке с кодом 190, налоговой ставки, указанной по строке с кодом 200, и коэффициента K2, указанного по строке с кодом 220, деленное на сто.

Если декларация представляется в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, то по строке с кодом 230 отражается исчисленная сумма земельного налога, которая определяется как произведение значений по строкам с кодами 190, 200 и 220, деленное на сто, и коэффициента 2, если по строке с кодом 040 соответствующая ячейка отмечена значением "1", или коэффициента 4, если по строке с кодом 040 соответствующая ячейка отмечена значением "2";

25) по строке с кодом 240 - код налоговой льготы, предоставленной в виде уменьшения исчисленной суммы земельного налога. Строка с кодом 240 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории

налогоплательщиков налоговой льготы (по п. 2 ст. 387 НК РФ). Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку;

26) по строке с кодом 250 - сумма налоговой льготы.

Строка с кодом 250 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы, уменьшающей исчисленную сумму земельного налога (по п. 2 ст. 387 НК РФ).

При установлении налоговой льготы, уменьшающей исчисленную сумму земельного налога в процентах (например, исчисленная сумма земельного налога уменьшается на 50%), сумма налоговой льготы рассчитывается как произведение значения, указанного по строке с кодом 230, и процента, на который уменьшается исчисленная сумма земельного налога, деленное на 100, т.е. значение по строке с кодом $230 \times 50 : 100$;

27) по строке с кодом 260 - код налоговой льготы, предоставленной в виде снижения налоговой ставки. Строка с кодом 260 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы (по п. 2 ст. 387 НК РФ). Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку;

28) по строке с кодом 270 - сумма налоговой льготы.

Строка с кодом 270 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы в виде снижения налоговой ставки (по п. 2 ст. 387 НК РФ).

При установлении налоговой льготы в виде снижения ставки налога сумма налоговой льготы исчисляется как произведение значения, указанного по строке с кодом 190, и разницы значений полной ставки налога и пониженной ставки налога, т.е. значение по строке с кодом $190 \times (\text{налоговая ставка} - \text{пониженная ставка}) : 100$;

29) по строке с кодом 280 - исчисленная сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, которая определяется как разность значений по строке с кодом 230 и суммы значений по строкам с кодом 250 и с кодом 270, т.е. $230 - (250 + 270)$;

30) по строке с кодом 290 - сумма всех авансовых платежей по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет за все отчетные периоды, рассчитанная по формуле: сумма авансовых платежей по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет за первый квартал отчетного года + сумма авансовых платежей по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет за II квартал отчетного года + сумма авансовых платежей по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет за III квартал отчетного года.

Порядок заполнения налогового расчета по авансовым платежам по земельному налогу

Налоговый расчет по авансовым платежам по земельному налогу (далее - расчет) заполняется налогоплательщиками, осуществляющими уплату авансовых платежей в соответствии с гл. 31 "Земельный налог" НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), за исключением налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, установленные гл. 26.1 и 26.2 НК РФ.

Расчет представляется в течение налогового периода за каждый отчетный период не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Расчет состоит из:

титульного листа;

разд. 1 "Сумма авансового платежа по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" (далее - разд. 1);

разд. 2 "Расчет налоговой базы и суммы авансового платежа по земельному налогу" (далее - разд. 2).

При наличии у налогоплательщика нескольких объектов налогообложения, находящихся на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), на каждый объект налогообложения (долю земельного участка, расположенного в границах муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), долю в праве на земельный участок) заполняется отдельный лист разд. 2 расчета, в том числе на каждую долю в праве на земельный участок, приходящийся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса.

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют расчет в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. В расчете указывается код налогового органа по месту нахождения земельного участка.

Налогоплательщик, являющийся инвестором по соглашению о разделе продукции, представляет расчет по каждому соглашению о разделе продукции по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения о разделе продукции.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения о разделе продукции, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, налогоплательщик, являющийся инвестором по соглашению о разделе продукции, представляет расчет в налоговый орган по месту нахождения участка недр.

Расчет заполняется в отношении сумм авансовых платежей по земельному налогу, подлежащих уплате в бюджет по соответствующему коду (кодам) по ОКАТО муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (далее - код по ОКАТО). При этом в расчете, представляемом в налоговый орган, указываются суммы авансовых платежей по земельному налогу, коды по ОКАТО которых соответствуют территориям муниципальных образований, подведомственным данному налоговому органу.

При обнаружении налогоплательщиком в поданном им в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы авансового платежа по налогу, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в расчет и представить в налоговый орган уточненный расчет в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданном им в налоговый орган расчете недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы авансового платежа по налогу, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в расчет и представить в налоговый орган уточненный расчет в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ.

Уточненный расчет представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в отчетный период, за который вносятся соответствующие изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы авансового платежа по налогу не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот отчетный период, по которому производится налогоплательщиком перерасчет налоговой базы и суммы авансового платежа по налогу.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым отчетным периодам, в текущем отчетном периоде перерасчет налоговой базы и суммы авансовых платежей по налогу производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы авансового платежа по налогу производится за отчетный период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Расчет заполняется рукописным или машинописным способом, чернилами черного либо синего цвета.

Возможна распечатка расчета на принтере.

Расчет представляется на бумажном носителе или в электронном виде.

Расчет может быть представлен в налоговый орган законным или уполномоченным представителем налогоплательщика в соответствии со ст. ст. 27 и 29 НК РФ.

Возможно представление расчета на бумажном носителе с приложением съемного носителя (магнитного диска, дискеты и т.п.), содержащего данные в электронном виде установленного формата.

Расчет может быть направлен в виде почтового отправления с описью вложения. При отправке расчета по почте днем его представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения.

В электронном виде расчет может быть представлен по телекоммуникационным каналам связи с электронно-цифровой подписью в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169 (зарегистрирован в Минюсте России 16 мая 2002 г., регистрационный номер 3437; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 21, 27 мая 2002 г.; "Российская газета", N 89, 22 мая 2002 г.).

Налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших, расчеты представляются в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи по установленным форматам, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

При передаче расчета по телекоммуникационным каналам связи днем его представления считается дата его отправки.

В каждой строке и соответствующей ей графе расчета указывается только один показатель. Каждый символ показателя располагается в отдельно выделенной ячейке. В случае отсутствия данных для заполнения показателя, предусмотренного расчетом, в соответствующих ячейках по всей длине показателя ставится прочерк.

Расчет имеет сквозную нумерацию страниц. В верхнем поле каждой страницы расчета проставляется порядковый номер страницы. Нумерация страниц ведется сплошным способом начиная с титульного листа вне зависимости от количества листов конкретного раздела расчета.

В верхней части каждой страницы расчета указываются идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП) организации в соответствии с п. 3.2 настоящего Порядка.

Все значения стоимостных показателей расчета указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 коп. отбрасываются, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

При указании ИНН организации в поле из 12 ячеек показатель заполняется слева направо начиная с первой ячейки, в последних двух ячейках следует поставить прочерк. Например: ИНН 5024002119--.

При заполнении показателя "Код по ОКАТО" в последних незаполненных ячейках проставляются нули. Например, показатель "Код по ОКАТО" 12345678 заполняется следующим образом: 12345678000.

При заполнении расчета числовые значения показателей указываются слева направо. В последних незаполненных ячейках ставится прочерк.

Например: значение показателя 123435 в поле из 10 ячеек в расчете записывается следующим образом: 123435----;

десятичное число 0,234, которое должно заполняться по формату: 1 ячейка - для целой части и 4 ячейки - для дробной части, в разд. 2 записывается следующим образом: 0.234-;

правильная простая дробь 1234356/234, которая должна заполняться по формату: 10 ячеек - для целой части и 10 ячеек - для дробной части, в расчете записывается следующим образом: 1234356---/234-----.

Поля текстовых показателей заполняются печатными буквами слева направо.

В случае заполнения расчета машинописным способом допускается отсутствие обрамлений значений показателей. При этом размер зоны расположения значения показателя изменяться не должен.

В случае распечатки расчета на принтере печать должна выполняться шрифтом Courier New высотой 12 пунктов с разрежением в 5 пунктов.

Порядок заполнения титульного листа

Титульный лист (страница 001) заполняется налогоплательщиком, кроме раздела "Заполняется работником налогового органа".

Для российской и иностранной организаций при заполнении титульного листа указывается ИНН, а также КПП, который присвоен организации:

1) для российской организации указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения организации - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-7, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 22 декабря 1998 г., регистрационный номер 1664; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 1, 4 января 1999 г.; "Российская газета", N 5 - 6, 14 января 1999 г., N 11, 21 января 1999 г.) (далее - Приказ МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309), или согласно свидетельству о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 09-1-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 24 марта 2004 г., регистрационный номер 5685; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 15, 12 апреля 2004 г.; "Российская газета", N 64, 30 марта 2004 г.) (далее - Приказ МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178), или согласно свидетельству о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 1-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@ "Об утверждении форм документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 27 декабря 2006 г., регистрационный номер 8683; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 6, 5 февраля 2007 г.; "Российская газета", N 4, 12 января 2007 г.) (далее - Приказ ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@);

КПП по месту нахождения обособленного подразделения - согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения обособленного подразделения на территории Российской Федерации по форме N 12-1-8, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица по форме N 09-1-3, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178, или согласно уведомлению о постановке на учет российской организации в налоговом органе на территории Российской Федерации по форме N 1-3-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@;

2) для иностранной организации указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе по форме N 2401ИМД, утвержденной Приказом МНС России от 7 апреля

2000 г. N АП-3-06/124 "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций" (зарегистрирован в Минюсте России 2 июня 2000 г., регистрационный N 2258; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 25, 19 июня 2000 г.) (далее - Приказ МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124), или информационному письму об учете в налоговом органе отделения иностранной организации по форме N 2201И, утвержденной Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124;

ИНН иностранной организации, имеющей в Российской Федерации недвижимое имущество, по месту нахождения недвижимого имущества иностранной организации - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе по форме N 2401ИМД или информационному письму об учете в налоговом органе недвижимого имущества и транспортных средств по форме N 2202ИМ, утвержденным Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124.

КПП в данном случае не указывается;

3) для организаций - крупнейших налогоплательщиков, представляющих расчеты в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков, указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения организации - согласно свидетельству о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 1-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@, или согласно свидетельству о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме N 09-1-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178;

КПП по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика - согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме N 9-КНУ, утвержденной Приказом ФНС России от 26 апреля 2005 г. N САЭ-3-09/178@ "Об утверждении формы N 9-КНУ "Уведомление о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика" (зарегистрирован в Минюсте России 25 мая 2005 г., регистрационный номер 6638; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 23, 6 июня 2005 г.);

КПП по месту нахождения обособленного подразделения - согласно уведомлению о постановке на учет российской организации в налоговом органе на территории Российской Федерации по форме N 1-3-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@, или уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица по форме N 09-1-3, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178;

4) для налогоплательщика, выступающего в качестве инвестора по соглашению о разделе продукции, указываются:

ИНН и КПП по месту нахождения участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения о разделе продукции, - согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции по форме N 9-СРПС, утвержденной Приказом МНС России от 17 марта 2004 г. N САЭ-3-09/207 "Об утверждении форм документов, используемых при учете налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции, а также особенностей учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению о разделе продукции или оператора соглашения" (зарегистрирован в Минюсте России 1 апреля 2004 г., регистрационный номер 5699; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 16, 19 апреля 2004 г.; "Российская газета", N 71, 7 апреля 2004 г.).

Физическое лицо, являющееся индивидуальным предпринимателем, при заполнении титульного листа указывает ИНН согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 12-2-4, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309, или свидетельству о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства на территории Российской Федерации по форме N 09-2-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. N БГ-3-09/178, или свидетельству о постановке на учет физического лица в налоговом органе на

территории Российской Федерации по форме N 2-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-09/826@.

При заполнении титульного листа указываются:

1) номер корректировки.

При представлении в налоговый орган первичного расчета в ячейках показателя "Номер корректировки" проставляется "0--". При представлении уточненного расчета указывается номер корректировки, отражающий, какой по счету уточненный расчет представляется в налоговый орган (например, "1--", "2--" и т.д.);

2) в ячейках показателя "Отчетный период (код)" - код отчетного периода, за который представлен расчет, в соответствии с Приложением N 1 к настоящему Порядку;

3) в ячейках показателя "Отчетный год" - текущий налоговый период (год);

4) в ячейках показателя "Представляется в налоговый орган (код)" - код налогового органа согласно документам о постановке на учет в налоговом органе, поименованным в п. п. 3.2 - 3.3 настоящего Порядка;

5) в ячейках показателя "По месту нахождения (учета) (код)" - код, соответствующий месту представления расчета в налоговый орган, согласно Приложению N 2 к настоящему Порядку;

6) по строке "Налогоплательщик" - полное наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), либо полное наименование иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, а в случае подачи расчета физическим лицом, являющимся индивидуальным предпринимателем, указываются его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность);

7) код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД);

8) номер контактного телефона налогоплательщика;

9) количество страниц, на которых составлен расчет;

10) количество листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика, приложенных к расчету.

В разделе "Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем расчете, подтверждаю" указываются:

1) в случае подтверждения достоверности и полноты сведений в расчете руководителем организации-налогоплательщика или физическим лицом, являющимся индивидуальным предпринимателем, проставляется "1"; в случае подтверждения достоверности и полноты сведений представителем налогоплательщика проставляется "2";

2) при представлении расчета организацией-налогоплательщиком по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество руководителя организации. Проставляются личная подпись руководителя организации, заверяемая печатью организации, и дата подписания;

3) при представлении расчета физическим лицом, являющимся индивидуальным предпринимателем, в строке "Фамилия, имя, отчество полностью" ставится прочерк. Проставляются личная подпись физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем, заверяемая печатью (при наличии), и дата подписания;

4) при представлении расчета представителем налогоплательщика - физическим лицом по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество представителя налогоплательщика. Проставляются личная подпись представителя налогоплательщика, дата подписания, а также указывается вид документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика;

5) при представлении расчета представителем налогоплательщика - юридическим лицом по строке "Фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество физического лица, уполномоченного в соответствии с документом, подтверждающим полномочия

представителя налогоплательщика - юридического лица, удостоверить достоверность и полноту сведений, указанных в расчете.

По строке "Наименование организации - представителя налогоплательщика" указывается наименование юридического лица - представителя налогоплательщика. Проставляются подпись лица, сведения о котором указаны по строке "Фамилия, имя, отчество полностью", заверяемая печатью юридического лица - представителя налогоплательщика, и дата подписания;

б) по строке "Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя" указывается вид документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика.

Раздел "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о представлении расчета: способ представления согласно коду в соответствии с Приложением N 3 к настоящему Порядку; количество страниц расчета; количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к расчету; дату представления расчета; номер, под которым зарегистрирован расчет; фамилию и инициалы работника налогового органа, принявшего расчет; его подпись.

Порядок заполнения раздела 1 "Сумма авансового платежа по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика"

Раздел 1 расчета заполняется налогоплательщиком по всем земельным участкам, находящимся в пределах соответствующих муниципальных образований (долям земельных участков, находящимся в пределах соответствующих муниципальных образований (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), долям в праве на земельный участок).

В соответствующем отведенном поле указывается наименование соглашения о разделе продукции (для участков недр, предоставленных в пользование на условиях соглашения о разделе продукции).

В каждом блоке строк 010 - 030 разд. 1 указываются:

1) по строке с кодом 010 - код бюджетной классификации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, по которому подлежит зачислению сумма авансового платежа по земельному налогу, указанная в строке с кодом 030 данного блока строк;

2) по строке с кодом 020 - код по ОКАТО, по которому подлежит уплате сумма авансового платежа по земельному налогу, указанная в строке с кодом 030 данного блока строк. Код по ОКАТО указывается для города без районного деления, внутригородского района для городов с районным делением, поселка городского типа, аула, рабочего поселка, курортного поселка, кишлака, поселка сельского типа, населенного пункта, поселка при станции, села, деревни, слободы, станицы, хутора и т.п. Не допускается указывать коды по ОКАТО субъектов Российской Федерации, их районов, сельских администраций, сельсоветов, округов и т.п.;

3) по строке с кодом 030 - сумма авансового платежа по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения земельного участка (доли земельного участка) по соответствующим кодам бюджетной классификации и ОКАТО.

Значение по строке с кодом 030 с соответствующими кодами бюджетной классификации и ОКАТО определяется путем суммирования значений по строке с кодом 280 всех разд. 2 с соответствующими кодами бюджетной классификации и ОКАТО.

Сведения, указанные в разд. 1 расчета по строке "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю", подтверждаются подписью лица из числа лиц, указанных в п. 3.5 настоящего Порядка, и проставляется дата подписания.

Порядок заполнения раздела 2 "Расчет налоговой базы и суммы авансового платежа по земельному налогу"

Раздел 2 заполняется отдельно по каждому земельному участку (доле земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), доле в праве на земельный участок),

принадлежащему на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения организации либо физическому лицу, являющемуся индивидуальным предпринимателем, в отношении земельных участков (долей земельных участков, расположенных в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), доли в праве на земельный участок), используемых ими в предпринимательской деятельности.

В разд. 2 указываются:

1) в соответствующем отведенном поле - кадастровый номер земельного участка;

2) по строке с кодом 010 - код бюджетной классификации, по которому подлежит зачислению сумма авансового платежа по земельному налогу;

3) по строке с кодом 020 - код по ОКАТО муниципального образования, на территории которого расположен земельный участок (доля земельного участка) и по которому подлежит уплате сумма авансового платежа по земельному налогу;

4) по строке с кодом 030 - код категории земель, определяемый в соответствии с Приложением N 4 к настоящему Порядку;

5) по строке с кодом 040 - значение в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, в течение трехлетнего срока строительства и превышающего трехлетний срок строительства объекта недвижимости. Значение, соответствующее сроку строительства объекта недвижимости три года, необходимо отметить цифрой 1, а свыше трех лет - цифрой 2;

6) по строке с кодом 050 - кадастровая стоимость (доля кадастровой стоимости) земельного участка.

В отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), доля кадастровой стоимости земельного участка пропорциональна доле земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга);

7) по строке с кодом 060 - доля налогоплательщика в праве на земельный участок (в виде правильной простой дроби). Значение по строке с кодом 060 заполняется организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями:

- в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности;
- в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности.

Данный показатель заполняется также и в том случае, если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором перешло право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, либо если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступали несколько лиц;

8) по строке с кодом 070 - код налоговой льготы, определяемый в соответствии с Приложением N 5 к настоящему Порядку. Значение по строке с кодом 070 заполняется налогоплательщиками, для которых определен размер не облагаемой налогом суммы в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ;

9) по строке с кодом 080 - не облагаемая налогом сумма, уменьшающая величину налоговой базы, в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ;

10) по строке с кодом 090 - код налоговой льготы, определяемый в соответствии с Приложением N 5 к настоящему Порядку. Значение по строке с кодом 090 заполняется налогоплательщиками, для которых определен размер не облагаемой налогом суммы в соответствии с п. 5 ст. 391 НК РФ;

11) по строке с кодом 100 - не облагаемая налогом сумма, уменьшающая величину налоговой базы, в соответствии с п. 5 ст. 391 НК РФ.

Если размер не облагаемой налогом суммы, указанной по строке с кодом 080 либо по строке с кодом 100, или сумма значений показателей, указанных по строкам с кодом 080 и кодом 100, превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю и в ячейках по всей длине показателя по строке с кодом 190 ставится прочерк;

12) по строке с кодом 110 - код налоговой льготы, предоставленной в виде не облагаемой площади земельного участка в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ. Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 5 к настоящему Порядку;

13) по строке с кодом 120 - доля не облагаемой площади земельного участка в общей площади земельного участка (в виде правильной простой дроби). Значение по строке с кодом 120 заполняется в случае предоставления налогоплательщику льготы в виде не облагаемой площади земельного участка, установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) на основании п. 2 ст. 387 НК РФ;

14) по строке с кодом 130 - код налоговой льготы, предоставленной в виде освобождения от налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ. Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 5 к настоящему Порядку;

15) по строке с кодом 140 - сумма налоговой льготы, определяемая с учетом коэффициента K1, значение которого указано по строке с кодом 180, налогоплательщиками, имеющими право на льготу, установленную в виде освобождения от налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ (т.е. значение по строке с кодом 050 x (1 - значение по строке с кодом 180));

16) по строке с кодом 150 - код налоговой льготы, предоставленной в виде освобождения от налогообложения в соответствии со ст. 395 НК РФ. Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 5 к настоящему Порядку;

17) по строке с кодом 160 - сумма налоговой льготы, определяемая с учетом коэффициента K1, значение которого указано по строке с кодом 180, налогоплательщиками, имеющими право на льготу, установленную в виде освобождения от налогообложения в соответствии со ст. 395 НК РФ (т.е. значение по строке с кодом 050 x (1 - значение по строке с кодом 180));

18) по строке с кодом 170 - количество полных месяцев использования налогоплательщиком налоговой льготы. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц;

19) по строке с кодом 180 - коэффициент K1, который определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в отчетном периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц.

Значение по строке с кодом 180 приводится в десятичных дробях с точностью до десяти тысячных долей.

В случае если в течение всего отчетного периода у налогоплательщика не возникало право на налоговую льготу, то по строке с кодом 170 указывается "--", а по строке с кодом 180 указывается "1,0--";

20) по строке с кодом 190 - налоговая база, определяемая как кадастровая стоимость (доля кадастровой стоимости) земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, и рассчитанная как:

- разность значений по строке с кодом 050 и по строке с кодом 080 и (или) строке с кодом 100 при заполнении разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, имеющими право на налоговую льготу по земельному налогу, установленную в виде не облагаемой налогом суммы в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и (или) в соответствии с п. 5 ст. 391 НК РФ, т.е. (050 - 080), (050 - 100) или (050 - (080 + 100));

- разность значений по строке с кодом 050 и строке с кодом 140 или по строке с кодом 160 при заполнении разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными

предпринимателями, имеющими право на налоговые льготы по земельному налогу, установленные в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и в соответствии со ст. 395 НК РФ в виде полного освобождения от налогообложения, т.е. (050 - 140) или (050 - 160);

- разность значения по строке с кодом 050 и произведения (с округлением до целых единиц) значений по строкам с кодами 050, 120 и 180, т.е. $(050 - (050 \times 120 \times (1 - 180)))$ в случае заполнения разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, в отношении доли необлагаемой площади земельного участка;

- разность произведения (с округлением до целых единиц) значений по строкам с кодами 050 и 060 и значений по строкам с кодами 080 и (или) 100, (120×180) , 140, 160, т.е. $((050 \times 060) - 080)$, или $((050 \times 060) - 100)$, или $((050 \times 060) - (080 + 100))$, или $((050 \times 060) - 140)$, или $((050 \times 060) - 160)$, или $[050 \times 060 - ((050 \times 060) \times (120 \times (1 - 180)))]$ в случае заполнения разд. 2 организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой, общей совместной собственности, а также в случае если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступали несколько лиц;

21) по строке с кодом 200 - налоговая ставка, применяемая налогоплательщиком в отношении данного земельного участка, установленная нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга);

22) по строке с кодом 210 - количество полных месяцев владения земельным участком в течение отчетного периода. При этом если возникновение (прекращение) у налогоплательщика в течение отчетного периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав;

23) по строке с кодом 220 - коэффициент K_2 , который применяется для исчисления земельного налога в случае правообладания земельным участком в течение неполного отчетного периода.

Коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, указанных по строке с кодом 210, к числу календарных месяцев в отчетном периоде.

При этом значение по строке с кодом 220 приводится в десятичных дробях с точностью до десяти тысячных долей.

В случае если земельный участок использовался в течение всего отчетного периода, то по строке с кодом 210 указывается "3-", а по строке с кодом 220 указывается "1,0---";

24) по строке с кодом 230 - сумма исчисленного авансового платежа по земельному налогу за отчетный период, рассчитанная как одна четвертая от произведения налоговой базы, указанной по строке с кодом 190, налоговой ставки, указанной по строке с кодом 200, и коэффициента K_2 , указанного по строке с кодом 220, деленного на 100.

Если расчет представляется налогоплательщиком в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, то по строке с кодом 230 отражается исчисленная сумма авансового платежа по земельному налогу, которая определяется как произведение значений по строкам с кодами 190, 200 и 220, деленное на 100, и коэффициента 2, если по строке с кодом 040 соответствующая ячейка отмечена значением

"1", или коэффициента 4, если по строке с кодом 040 соответствующая ячейка отмечена значением "2";

25) по строке с кодом 240 - код налоговой льготы, предоставленной в виде уменьшения исчисленной суммы авансового платежа по земельному налогу. Строка с кодом 240 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы (по п. 2 ст. 387 НК РФ). Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 5 к настоящему Порядку;

26) по строке с кодом 250 - сумма налоговой льготы.

Строка с кодом 250 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы, уменьшающей исчисленную сумму авансового платежа по земельному налогу (по п. 2 ст. 387 НК РФ).

При установлении налоговой льготы, уменьшающей исчисленную сумму авансового платежа по земельному налогу в процентах (например, исчисленная сумма авансового платежа по земельному налогу уменьшается на 50%), сумма налоговой льготы рассчитывается как произведение значения, указанного по строке с кодом 230, и процента, на который уменьшается исчисленная сумма авансового платежа по земельному налогу, деленное на 100, т.е. значение по строке с кодом 230 \times 50 : 100;

27) по строке с кодом 260 - код налоговой льготы, предоставленной в виде снижения налоговой ставки. Строка с кодом 260 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы (по п. 2 ст. 387 НК РФ). Код налоговой льготы определяется в соответствии с Приложением N 5 к настоящему Порядку;

28) по строке с кодом 270 - сумма налоговой льготы.

Строка с кодом 270 заполняется в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы, уменьшающей исчисленную сумму авансового платежа по земельному налогу в виде снижения налоговой ставки (по п. 2 ст. 387 НК РФ).

При установлении налоговой льготы в виде снижения ставки налога сумма налоговой льготы исчисляется как одна четвертая от произведения значения, указанного по строке с кодом 190, и разницы значений полной ставки налога и пониженной ставки налога, т.е. $1/4$ (значение по строке с кодом 190 \times (налоговая ставка - пониженная ставка) : 100);

29) по строке с кодом 280 - сумма авансового платежа по земельному налогу, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период, которая определяется как разность значений по строке с кодом 230 и суммы значений по строкам с кодом 250 и с кодом 270, т.е. $230 - (250 + 270)$.

Глава 3. ОТЧЕТНОСТЬ ПО СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ

Общий порядок представления отчетности (расчетов) по страховым взносам

Отчетность по страховым взносам на обязательное социальное страхование представляется в форме расчетов. Такие расчеты обязаны подавать все плательщики страховых взносов, а именно:

- страхователи, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым договорам и отдельным видам гражданско-правовых договоров (прежде всего это организации и предприниматели-работодатели);

- индивидуальные предприниматели, адвокаты, частные нотариусы, которые не используют наемный труд и платят страховые взносы сами за себя. Это следует из ч. 1 ст. 5, ч. 9 ст. 15, ч. 5 ст. 16 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ.

Однако формы расчетов, периодичность и сроки их представления в органы контроля для данных категорий плательщиков различаются. Так, организации и индивидуальные предприниматели, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым и гражданско-правовым договорам, сдают расчеты по страховым взносам по итогам каждого отчетного периода, т.е. по завершении: I квартала текущего календарного года, полугодия, девяти месяцев года, а также по истечении календарного года (ч. 2 ст. 10, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). В общем виде порядок представления расчетов таков.

1. В первую очередь компания подает отчетность по взносам по нетрудоспособности и материнству. Представляется она по форме-4 ФСС РФ, которая утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. Заполнять данную форму нужно начиная с отчетности за I квартал 2010 г. (п. 2 Приказа N 871н). Расчет необходимо представить в территориальное отделение ФСС РФ по месту учета компании (п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). При этом Порядок заполнения формы-4 ФСС РФ разработан ФСС РФ и носит рекомендательный характер.

2. Во вторую очередь нужно представить отчетность по страховым взносам на ОПС и ОМС в территориальное отделение ПФР по месту учета компании (п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Для отчетности по взносам на ОПС и ОМС используется единая форма расчета - РСВ-1 ПФР. Она утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н и применяется начиная с отчетности за I квартал 2010 г. (п. 2 данного Приказа). Порядок заполнения формы РСВ-1 ПФР рекомендован Пенсионным фондом РФ.

Составление расчета по форме-4 ФСС РФ

Форма-4 ФСС РФ предназначена для отчетности по двум видам страховых взносов (Приказ Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н):

- по страховым взносам на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, которые установлены Законом N 212-ФЗ;

- по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, порядок уплаты которых регулируется Федеральным законом от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ.

Расчет по форме-4 ФСС РФ обязаны представлять плательщики страховых взносов из числа страхователей, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым или отдельным видам гражданско-правовых договоров (ч. 1, 3 ст. 5, ч. 1, 2 ст. 7, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ), а именно:

- все организации;

- обособленные подразделения организаций, если они имеют отдельный баланс, расчетный счет и самостоятельно начисляют выплаты физическим лицам (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Причем такие подразделения должны также находиться на территории Российской Федерации. Если обособленное подразделение находится за рубежом, расчет представляет головная организация по месту своего нахождения (ч. 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ);

- индивидуальные предприниматели, которые нанимают работников по трудовым договорам;

- адвокаты и частные нотариусы - при наличии трудовых договоров с работниками. Ведь, как и индивидуальные предприниматели, только в этом случае они регистрируются в органах ФСС РФ в качестве страхователей и плательщиков взносов (п. 3 ч. 1 ст. 2.3 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ, ч. 1 ст. 6 Закона N 212-ФЗ);

- физические лица - работодатели, которые не являются предпринимателями, но привлекают работников по трудовым договорам для решения своих бытовых проблем (например, для помощи по дому).

Необходимо отметить, что организации и предприниматели представляют расчет по форме-4 ФСС РФ независимо от применяемого ими режима налогообложения.

Далее подчеркнем, что страховыми взносами облагаются вознаграждения, которые индивидуальный предприниматель (адвокат, частный нотариус) выплачивает физическим лицам по следующим договорам гражданско-правового характера (ч. 1 ст. 7 Закона N 212-ФЗ):

- на выполнение работ и оказание услуг (при этом если исполнителем по договору на выполнение работ (оказание услуг) является предприниматель, адвокат или нотариус, то на выплаты по такому договору страховые взносы начислять не нужно);

- авторского заказа;

- об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;

- по издательскому лицензионному договору;

- по лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

С выплат по указанным договорам предприниматель (адвокат, нотариус) исчисляет только пенсионные взносы и взносы на обязательное медицинское страхование, в связи с чем по этим взносам он должен представить в территориальное отделение ПФР расчет по форме РСВ-1 ПФР (п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, Приказ Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н). При этом возникает вопрос, а надо ли предпринимателю в данном случае подавать отчетность (расчет по форме-4 ФСС РФ) в территориальное отделение ФСС РФ. Ведь с вознаграждений по гражданско-правовым договорам страховые взносы по нетрудоспособности и материнству в бюджет ФСС РФ уплачивать не нужно (п. 2 ч. 3 ст. 9 Закона N 212-ФЗ).

Заметим, что Закон N 212-ФЗ не освобождает плательщиков страховых взносов от представления отчетности. Однако, по нашему мнению, если выплаты осуществлялись только по гражданско-правовым договорам и страховые взносы в бюджет ФСС РФ не исчислялись, то расчет по форме-4 ФСС РФ предпринимателю подавать не нужно. Дело в том, что плательщиками страховых взносов являются страхователи, которые зарегистрированы во внебюджетных фондах (ПФР, ФСС РФ, ТФОМС) в установленном порядке. Это следует из ч. 1 ст. 5, ст. 6 Закона N 212-ФЗ, ст. 11 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ, ст. 2.3 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ, ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1.

Обязанность зарегистрироваться в качестве страхователя в органах ФСС РФ возникает у индивидуального предпринимателя (адвоката, нотариуса) лишь при заключении с физическим лицом трудового договора (п. 3 ч. 1 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ, пп. 2 п. 2, п. п. 10, 11 Порядка регистрации и снятия с регистрационного учета в территориальных органах Фонда социального страхования Российской Федерации страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений и физических лиц, утвержденного Приказом Минздравсоцразвития России от 7 декабря 2009 г. N 959н).

Следовательно, если предприниматель (адвокат, нотариус) заключает только гражданско-правовые договоры, то по данному основанию в качестве страхователя в органах ФСС РФ он не регистрируется. Поэтому его нельзя признать плательщиком страховых взносов по нетрудоспособности и материнству. Таким образом, представлять отчетность по ним (расчет по форме-4 ФСС РФ) он не обязан.

В целом расчет по форме-4 ФСС РФ нужно подать в территориальное отделение ФСС РФ до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом (п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Напомним, что отчетными периодами являются I квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год (ч. 2 ст. 10 Закона N 212-ФЗ). При этом возникает вопрос, какой день следует считать последним для представления расчета по форме-4 ФСС РФ.

Из буквального толкования этой нормы следует, что срок подачи отчетности истекает накануне, то есть в день, предшествующий 15-му числу месяца, следующего за отчетным периодом. В 2010 г. последний день, когда нужно было представить форму 4-ФСС РФ, выпал на:

- 14 апреля 2010 г. - при сдаче расчета за I квартал;

- 14 июля 2010 г. - при сдаче расчета за полугодие;

- 14 октября 2010 г. - при сдаче расчета за девять месяцев.

Расчет за 2010 г. нужно сдать не позднее 14 января 2011 г. включительно. Аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минздравсоцразвития России от 1 марта 2010 г. N 422-19.

Расчет по форме-4 ФСС РФ нужно представить в региональное отделение ФСС РФ, в котором зарегистрирована компания в качестве страхователя (п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, п. 5 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ). Порядок регистрации страхователей в органах ФСС РФ установлен ч. 1, 3 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ, а также Порядком регистрации и снятия с регистрационного учета в территориальных органах Фонда социального страхования Российской Федерации страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений и физических лиц, утвержденным Приказом Минздравсоцразвития России от 7 декабря 2009 г. N 959н (далее - Порядок N 959н). С учетом указанных положений законодательства поясним, как определить территориальное отделение ФСС РФ, в которое направляется расчет по форме-4 ФСС РФ.

1. Организация подает расчет в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего нахождения. В том числе при наличии обособленного подразделения, если оно не имеет отдельного баланса, или не имеет расчетного счета, или не начисляет выплаты физическим лицам (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ), или расположено за пределами территории РФ (ч. 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).

Например, у ООО "Прокма" имеются два структурных подразделения - филиалы "Прокма-консалтинг" и "Прокма-аудит", которые не выделены на отдельный баланс. Расчет по форме-4 ФСС РФ организация "Прокма" заполняет в целом по компании, включая оба филиала, и подает его в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения, в котором зарегистрирована в качестве страхователя на основании п. 1 ч. 1 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ.

2. Если у организации на территории России есть обособленное подразделение, которое имеет отдельный баланс, расчетный счет и начисляет вознаграждения в пользу физических лиц, то оно самостоятельно (отдельно от головной организации) подает отчетность в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего нахождения. Основание - ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, п. 2 ч. 1 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ, п. 5 Порядка N 959н.

Например, у ООО "Прокма" имеется филиал "Прокма-аудит". Он выделен на отдельный баланс, имеет расчетный счет, начисляет выплаты физическим лицам, которые работают в данном подразделении.

В данном случае отчетность в органы ФСС РФ необходимо представить следующим образом:

- организация "Прокма" заполняет расчет по форме-4 ФСС РФ только по головной компании и подает его в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения;

- филиал "Прокма-аудит" самостоятельно заполняет форму-4 ФСС РФ, в которой отражает свои расчеты с ФСС РФ по страховым взносам и страховым выплатам. Данный расчет филиал "Прокма-аудит" подает в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения, в котором организация поставлена на учет на основании п. 2 ч. 1 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ.

3. Индивидуальные предприниматели, адвокаты, частные нотариусы, а также физические лица - работодатели подают расчет по форме-4 ФСС РФ в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего жительства (п. 3 ч. 1 ст. 2.3 Закона N 255-ФЗ, п. 6 Порядка N 959н).

По общему правилу расчет по форме-4 ФСС РФ можно подать в бумажном виде:

- лично или через своего представителя непосредственно в отделение ФСС РФ (п. 9 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ);

- по почте заказным письмом с описью вложения (п. 10 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

Также отметим, что при желании плательщик вправе сдать отчетность в отделение ФСС РФ по каналам электронной связи. Вместе с тем отдельные плательщики взносов обязаны представлять расчеты по страховым взносам в электронной форме. Так, в 2010 г. такое требование установлено в отношении страхователей, у которых за предшествующий год среднесписочная численность физических лиц, получающих вознаграждения, превысила 100 человек. Также оно распространяется на вновь созданные организации, в том числе на возникшие в результате

реорганизации (ст. 61 Закона N 212-ФЗ). Таким образом, если плательщик взносов относится к указанным категориям страхователей, то ему необходимо подать расчет по форме-4 ФСС РФ в электронном виде.

С 2011 г. круг плательщиков страховых взносов, которые обязаны сдавать расчеты по страховым взносам в электронном виде, будет расширен за счет снижения лимита среднесписочной численности со 100 до 50 человек (ч. 10 ст. 15, ч. 2 ст. 62 Закона N 212-ФЗ).

Порядок представления отчетности в электронном виде в органы ФСС РФ утвержден Приказом ФСС РФ от 12 февраля 2010 г. N 19 "О внедрении защищенного обмена документами в электронном виде с применением электронной цифровой подписи для целей обязательного социального страхования" (далее - Порядок представления отчетности в электронном виде).

Отметим, что помощь в процессе сдачи отчетности страхователям может оказать интернет-портал ФСС РФ по адресу: <http://fz122.fss.ru>. С помощью специальной программы там можно заполнить форму-4 ФСС РФ и проверить правильность составления расчета.

Чтобы подать отчетность вовремя, надо учитывать, в какой момент она считается представленной. Информация об этом применительно к разным способам представления расчета по форме-4 ФСС РФ приведена в таблице.

Способ представления расчета по форме-4 ФСС РФ	Комментарии и пояснения	Что считается датой представления расчета по форме-4 ФСС РФ
Лично или через своего представителя	Расчет по форме-4 ФСС РФ подается в двух экземплярах: первый остается в ФСС РФ, второй с отметкой фонда о принятии возвращается страхователю (п. 9 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ)	День, когда расчет был фактически представлен
По почте	Расчет по форме-4 ФСС РФ направляется почтовым отправлением с описью вложения. Сделать это можно до 24 часов последнего дня срока представления расчета (ч. 8 ст. 4 Закона N 212-ФЗ). При этом отправителю выдается соответствующая квитанция согласно пп. "б" п. 12 Правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 г. N 221	Дата отправки почтового отправления с описью вложения (п. 10 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ)

В электронном виде	Обращаем внимание, что расчет по форме-4 ФСС РФ считается представленным, только если отправленный файл не получил отрицательных результатов при проверке на соответствие требованиям, которые предъявляются к расчету в электронном виде. В случае отрицательного результата какого-либо из этапов контроля страхователь должен повторить процедуру представления расчета (п. п. 3.5, 6.1, 6.2 Порядка представления отчетности в электронном виде). Поэтому лучше начинать отправку отчетности заблаговременно, за 2 - 3 суток до окончания срока подачи расчета по форме-4 ФСС РФ	Дата и время (по серверу приема расчетов) создания квитанции о приеме расчета. Указанную квитанцию страхователь получает только в случае успешной проверки электронной цифровой подписи и всех этапов контроля (п. п. 3.4, 6.1 Порядка представления отчетности в электронном виде)
--------------------	--	---

Подчеркнем, что при представлении расчета по форме-4 ФСС РФ непосредственно в территориальное отделение ФСС дату представления расчета проставляет сотрудник территориального отделения ФСС РФ, который принял расчет (п. 16 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ). Поэтому при сдаче расчета рекомендуем проверить, какую дату поставил сотрудник фонда.

Расчет по форме-4 ФСС РФ является сводной формой отчетности по всем расчетам страхователя с ФСС РФ. В ней отражаются:

- сведения об уплате взносов на страхование по временной нетрудоспособности и материнству;
- сведения об уплате взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;
- данные о выплатах страхового обеспечения (пособий) работникам по каждому из указанных видов страхования.

В полном объеме расчет по форме-4 ФСС РФ включает титульный лист и три раздела (всего девять листов). Каждый раздел состоит из нескольких таблиц. Структура расчета по форме-4 ФСС РФ выглядит следующим образом.

Наименование структурной единицы	Номер таблицы
Титульный лист	-
Раздел I. Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и произведенным расходам	1, 2, 3, 4
Раздел II. Для страхователей-налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения	5, 6, 7, 8
Раздел III. Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и расходов на выплату страхового обеспечения	9, 10, 11, 12, 13

Страхователь не всегда должен заполнять все разделы формы-4 ФСС РФ. Так, разд. II заполняют только страхователи, которые применяют УСН, ЕНВД, ЕСХН (п. 61 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ). Если же страхователь не является "спецрежимником", то заполнять его не нужно. Однако, поскольку Порядок заполнения формы-4 ФСС РФ не устанавливает иное, страхователи должны подписывать и представлять форму-4 ФСС РФ в полном объеме. Причем неважно, все ли разделы заполнены.

Подчеркнем, что общие требования, которые рекомендовано соблюдать при заполнении расчета по форме-4 ФСС РФ, сформулированы в разделе "Общие положения" Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ. Перечислим их.

1. В каждую строку и соответствующие ей графы надо вписывать только один показатель, а в случае его отсутствия - ставить прочерк (п. 2 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

2. Для исправления ошибок следует перечеркнуть неверную цифру, вписать правильную цифру, поставить подпись под исправлением и указать дату исправления (п. 3 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

3. Расчет представляется нарастающим итогом с начала года (п. 5 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

4. Все показатели надо отражать в рублях и копейках (п. 6 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

5. Расчет по форме-4 ФСС РФ подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или обособленного подразделения, если оно исполняет обязанности организации по уплате страховых взносов. Подписи заверяются печатью организации. Кроме того, надо указать фамилию, имя, отчество и номер телефона исполнителя, т.е. контактного лица (п. 7 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

Индивидуальные предприниматели, а также иные физические лица - страхователи (например, адвокат, нотариус) подписывают расчет с указанием фамилии, имени, отчества и заверяют его печатью (при наличии) (п. 8 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

Составление расчета по форме РСВ-1 ПФР

Расчет по форме РСВ-1 ПФР является единой формой отчетности по страховым взносам:

- на обязательное пенсионное страхование (по пенсионным взносам);
- на обязательное медицинское страхование (по страховым взносам на ОМС).

Форма РСВ-1 ПФР утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н. А Пенсионный фонд РФ разработал Порядок ее заполнения (далее - Порядок заполнения формы РСВ-1 ПФР), который носит рекомендательный характер и актуализируется по мере внесения изменений и дополнений в форму РСВ-1 ПФР.

Расчет по форме РСВ-1 ПФР представляют плательщики страховых взносов (страхователи), которые выплачивают вознаграждения физическим лицам по трудовым или отдельным видам гражданско-правовых договоров (ч. 1, 3 ст. 5, ч. 1, 2 ст. 7, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). А именно:

1) все организации;

2) обособленные подразделения организаций, если они имеют отдельный баланс, расчетный счет и самостоятельно начисляют выплаты физическим лицам (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Кроме того, данные подразделения должны находиться на территории Российской Федерации. Если обособленное подразделение находится за рубежом, расчет представляет головная организация по месту своего нахождения (ч. 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ);

3) индивидуальные предприниматели при наличии трудовых, гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказание услуг), а также авторских и лицензионных договоров с физическими лицами. При этом под авторскими и лицензионными договорами подразумеваются:

- договор авторского заказа;

- договор об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;

- издательский лицензионный договор;
- лицензионный договор о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства;

4) адвокаты и частные нотариусы, которые привлекают наемных работников по трудовым или гражданско-правовым договорам;

5) физические лица, которые для решения своих бытовых проблем заключили с другим физическим лицом трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг).

Отметим, что организации и предприниматели представляют расчет по форме РСВ-1 ПФР независимо от применяемого режима налогообложения.

Расчет по форме РСВ-1 ПФР нужно подать в территориальный орган ПФР до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом (п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Напомним, что отчетными периодами являются I квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год (ч. 2 ст. 10 Закона N 212-ФЗ).

Заметим, что при определении сроков в соответствии с ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ возникает вопрос, какой день следует считать последним для представления расчетов. Иными словами, включать в период представления отчетности указанный последний день или нет.

В ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ прямо не определено, что расчеты по страховым взносам на ОПС и ОМС представляются до указанных дат "включительно". Нет такого уточнения и в Порядке заполнения формы РСВ-1 ПФР. В то же время, например, при определении периода, за который рассчитывают взносы самозанятые лица при прекращении своей деятельности, законодатель использует такой оборот: "...с начала расчетного периода по день прекращения... включительно" (ч. 6, 7 ст. 16 Закона N 212-ФЗ). Кроме того, в этом случае более правильным было бы использовать формулировки "не позднее 1-го числа...". Как это, например, указано в определении срока уплаты страховых взносов (ч. 5 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).

Поэтому полагаем, что последним днем для представления расчета по форме РСВ-1 ПФР нужно считать день, предшествующий 1-му числу соответствующего месяца. Такой подход наверняка избавит компанию от претензий со стороны контролирующих органов.

А как быть, если последний день срока подачи расчета по форме РСВ-1 ПФР приходится на выходной или нерабочий праздничный день? В данном случае можно воспользоваться правилом ч. 7 ст. 4 Закона N 212-ФЗ о переносе последнего дня срока на ближайший следующий рабочий день. В целом в 2010 г. действовали следующие сроки представления расчетов по форме РСВ-1 ПФР (см. таблицу).

Отчетный период, за который подаются расчеты	Последний день для подачи расчетов по страховым взносам на ОПС и ОМС
за I квартал 2011 г.	30 апреля 2011 г.
за полугодие 2011 г.	2 августа 2011 г. <*>
за 9 месяцев 2011 г.	1 ноября 2011 г. <***>
за 2011 г.	31 января 2011 г.

<*> Последний день срока представления расчета за полугодие 2011 г. (31 июля 2011 г.) выпадет на выходной день - воскресенье. С учетом ч. 7 ст. 4 Закона N 212-ФЗ последним днем для подачи расчета будет 1 августа 2011 г.

<***> Последний день срока представления расчета за 9 месяцев 2011 г. (31 октября 2011 г.) выпадет на выходной день - воскресенье. С учетом ч. 7 ст. 4 Закона N 212-ФЗ последним днем для подачи расчета будет 1 ноября 2011 г.

Расчет по форме РСВ-1 ПФР необходимо представить в территориальное отделение ПФР, в котором страхователь состоит на учете (п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Напомним, что учет

плательщиков страховых взносов (ст. 6 Закона N 212-ФЗ) осуществляется на основании данных об их регистрации в качестве страхователей в соответствии с:

- Порядком регистрации и снятия с регистрационного учета страхователей, производящих выплаты физическим лицам, в территориальных органах Пенсионного фонда Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правления ПФР от 13 октября 2008 г. N 296п (далее - Порядок N 296п);

- Правилами регистрации страхователей в территориальном фонде обязательного медицинского страхования при обязательном медицинском страховании, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 15 сентября 2005 г. N 570.

Информацию о том, в какое территориальное отделение ПФР плательщику страховых взносов нужно представить расчет по форме РСВ-1 ПФР, для наглядности приведем в таблице.

Категория страхователя	Территориальное отделение ПФР, в которое представляется расчет по форме РСВ-1 ПФР	Основание (норма закона)
Организация, в том числе при наличии обособленных подразделений, которые: - не отвечают признакам самостоятельности <*>; - находятся за пределами РФ	По месту нахождения организации	Статья 6, п. 1 ч. 9, ч. 11, 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ
Организация при наличии самостоятельных обособленных подразделений на территории РФ <*>	По месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого самостоятельного обособленного подразделения <***>	Статья 6, п. 1 ч. 9, ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 6 ч. 1 ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1, п. 12 Порядка N 296п
Индивидуальный предприниматель при наличии трудовых или гражданско-правовых договоров с физическими лицами	По месту жительства индивидуального предпринимателя	Статья 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 6 ч. 1 ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1, п. 21 Порядка N 296п
Адвокат при наличии трудовых или гражданско-правовых договоров с физическими лицами	По месту жительства адвоката	Статья 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 5 п. 1 ст. 11 Закона N 167-ФЗ, абз. 4 п. 1, п. 21 Порядка N 296п
Частный нотариус при наличии трудовых или гражданско-правовых договоров с физическими лицами	По месту жительства частного нотариуса	Статья 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 5 п. 1 ст. 11 Закона N 167-ФЗ, абз. 4 п. 1, п. 21 Порядка N 296п

Физическое лицо при наличии трудового или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) с другим физическим лицом	По месту жительства физического лица - работодателя (заказчика работ или услуг)	Статья 6, п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ, абз. 5 п. 1 ст. 11 Закона N 167-ФЗ, абз. 5 ч. 1 ст. 9.1 Закона N 1499-1, абз. 4 п. 1, п. 21 Порядка N 296п
--	---	--

<*> Напомним, что самостоятельное обособленное подразделение обладает в совокупности следующими признаками (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ):

- имеет отдельный баланс;
- имеет расчетный счет;
- начисляет выплаты физическим лицам.

<***> В данном случае расчет по форме РСВ-1 ПФР обособленное подразделение заполняет и подает самостоятельно, отдельно от головной организации (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).

Отметим, что в 2010 г. по общему правилу расчеты по форме РСВ-1 ПФР можно было подавать в бумажном виде. Однако ни Закон N 212-ФЗ, ни Порядок заполнения формы РСВ-1 ПФР не содержат положений о том, каким образом расчеты на бумаге должны быть представлены в органы ПФР. Поэтому плательщик взносов может подать их лично или через своего представителя непосредственно в свое отделение фонда. Также можно отправить отчетность по почте заказным письмом с описью вложения, поскольку Закон N 212-ФЗ этого не запрещает.

Вместе с тем в отношении отдельных плательщиков взносов установлено специальное требование - представление расчетов по страховым взносам в электронной форме с электронной цифровой подписью. В том числе это касается подачи расчетов по форме РСВ-1 ПФР (абз. 2 п. 1.1 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

Обязаны представить отчетность в электронной форме страхователи, у которых за предшествующий год среднесписочная численность физических лиц, получающих вознаграждения, превысила 100 человек. Данное требование также распространяется на вновь созданные организации, в том числе возникшие в результате реорганизации (ст. 61 Закона N 212-ФЗ). С 2011 г. круг плательщиков страховых взносов, которые должны сдавать расчеты по страховым взносам в электронном виде, будет расширен за счет снижения лимита среднесписочной численности со 100 до 50 человек (ч. 10 ст. 15, ч. 2 ст. 62 Закона N 212-ФЗ).

Отметим, что по своему желанию плательщик взносов вправе подать расчет по форме РСВ-1 ПФР в электронном виде, даже если он не относится к указанным категориям плательщиков. Формат расчета, представляемого в электронном виде в органы ПФР, утвержден Распоряжением Правления ПФР от 27 февраля 2010 г. N 55р.

Расчет по форме РСВ-1 ПФР является единой формой отчетности по пенсионным взносам, а также взносам на обязательное медицинское страхование. В нем отражаются:

- сведения о начисленных и уплаченных страховых взносах обоих видов, а также их расчет;
- расчет страховых взносов по пониженному тарифу в отношении отдельных работников, в том числе основания для применения пониженного страхового тарифа;
- сведения о состоянии задолженности (переплаты) по пенсионным взносам, образовавшейся по состоянию на конец 2009 г.

Полный состав расчета по форме РСВ-1 ПФР включает титульный лист и пять разделов (всего шесть листов). Титульный лист, разд. 1 и 2 заполняют все плательщики страховых взносов. Разделы 3 и 4 предназначены для страхователей, которые применяют пониженные тарифы по взносам с выплат в пользу отдельных сотрудников, а именно инвалидов I, II и III группы и работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД (п. 2 ч. 2 ст. 57, п. 4 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ). Раздел 5 заполняется, если по состоянию на 31 декабря 2009 г. у организации

имеется недоимка (переплата) по пенсионным взносам (п. 1.4 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

Отметим, что страхователи должны подписывать и представлять расчет в полном объеме. Если какие-либо разделы (таблицы) не заполняются, в соответствующих графах проставляются прочерки (абз. 3 п. 1.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

Форма РСВ-1 ПФР существенно отличается от прежней формы отчетности в ПФР как по структуре, так и по содержанию. Расчет по форме РСВ-1 ПФР следует заполнять в соответствии с рекомендуемым Порядком, который разработал Пенсионный фонд РФ.

Общие требования, которые рекомендовано соблюдать страхователям при заполнении расчета по форме РСВ-1 ПФР, сформулированы в разд. I "Общие требования к заполнению Расчета" Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. Перечислим их.

1. В каждую строку и соответствующие ей графы надо вписывать только один показатель, а в случае его отсутствия - ставить прочерк (абз. 2, 3 п. 1.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

2. Для исправления ошибок следует перечеркнуть неверную цифру, вписать правильную, поставить подпись под исправлением и указать его дату. Кроме того, исправления в расчете, который представляет организация, нужно заверить ее печатью (штампом - для иностранных организаций). Это предусмотрено в абз. 4 п. 1.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. Нельзя исправлять ошибки с помощью корректирующего или иного подобного средства (абз. 5 п. 1.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

3. Все денежные показатели в расчете по форме РСВ-1 ПФР отражаются в рублях. Значения менее 50 коп. отбрасываются, а значения 50 коп. и более округляются до полного рубля. Такое округление производится только после суммирования всех данных в целом по плательщику страховых взносов (абз. 2 п. 1.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

4. После заполнения расчета проставляется сквозная нумерация заполненных страниц в поле "Стр." (абз. 6 п. 1.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

5. В верхней части каждой заполняемой страницы расчета по форме РСВ-1 ПФР указывается регистрационный номер плательщика, который был присвоен ему в территориальном органе ПФР при постановке на учет (п. 1.3 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

Порядок оформления титульного листа расчета по форме РСВ-1 ПФР

Рекомендации по заполнению титульного листа изложены в разд. II "Заполнение титульной части Расчета" Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. На этом листе страхователь должен заполнить все поля, за исключением раздела "Заполняется работником ПФР".

Титульный лист состоит из одной страницы и предназначен для отражения следующих персональных данных страхователя.

Показатель	Что указывается		
"Регистрационный номер в ПФР"	Регистрационный номер, указанный в уведомлении, которое выдается страхователю при его регистрации в фонде. Данный номер указывается в верхней части каждой заполняемой страницы расчета		
"Регистрационный номер в ТФОМС"	Регистрационный номер, который указан в свидетельстве о регистрации страхователя в ТФОМС		
"Номер корректировки"	При представлении первичного расчета проставляется код 000. В случае представления корректирующего расчета код будет соответствовать номеру корректировки: 001, 002 и т.д.		
"Отчетный период (код)"	Указывается код, соответствующий отчетному периоду, за который представляется расчет: за квартал - 03, за полугодие - 06, за девять месяцев - 09, за год - 12		
"Календарный год"	Указывается год, за отчетный период которого представляется расчет		
"Наименование организации, обособленного подразделения/ фамилия, имя, отчество физического лица"	Для российской организации	Для иностранной организации	Для индивидуального предпринимателя (адвоката, нотариуса, главы КФХ) или физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя

	<p>Полное наименование организации (обособленного подразделения) в соответствии с учредительными документами (при наличии указывается латинская транскрипция)</p>	<p>Наименование отделения иностранной организации</p>	<p>Фамилия, имя и отчество согласно документу, удостоверяющему личность. Указываются полностью, без сокращений</p>	
<p>"ИНН" и "КПП"</p>	<p>ИНН - идентификационный номер налогоплательщика; КПП - код причины постановки на учет</p>			
	<p>Для российской организации</p>		<p>Для иностранной организации</p>	<p>Для физического лица</p>
	<p>по месту нахождения организации</p>	<p>по месту нахождения обособленного подразделения</p>	<p>по месту нахождения отделения</p>	<p>по месту жительства</p>

согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе	согласно уведомлению о постановке на учет в налоговом органе	согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе (форма N 2401ИМД) или информационному письму об учете в налоговом органе отделения иностранной организации (форма N 2201И)	согласно свидетельству о постановке на учет в налоговом органе
Поле "ИНН" состоит из 12 ячеек, а ИНН организации - из 10 знаков. Поэтому в первых двух ячейках организациям рекомендуется проставить нули (п. 2.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР)			
"ОГРН/ОГРНИП"	Для организации (ОГРН)	Для индивидуального предпринимателя (ОГРНИП)	
	согласно свидетельству о государственной регистрации юридического лица (форма N P51001), или свидетельству о внесении записи в ЕГРЮЛ (форма N P50003), или свидетельству о внесении записи в ЕГРЮЛ о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 г. (форма N P57001)	согласно свидетельству о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма N P61001), или свидетельству о внесении записи в ЕГРИП (форма N P60004), или свидетельству о внесении в	

	<p>ОГРН организации состоит из 13 знаков, в то время как соответствующее поле имеет 15 ячеек. Поэтому в первых двух ячейках организациям рекомендовано проставить нули (п. 2.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР)</p>	<p>ЕГРИП записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 г. (форма N Р67001)</p>
	<p>Нотариусы, адвокаты, физические лица, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, в указанных графах проставляют прочерки</p>	
"ОКАТО"	<p>Наименование кода административного территориального образования по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 31 июля 1995 г. N 413</p>	
"ОКВЭД"	<p>Код основного вида деятельности, которым занимается налогоплательщик, в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1), утвержденным Постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст</p>	
"ОКПО"	<p>Код Общероссийского классификатора предприятий и организаций, который присвоен организации органами государственной статистики. Физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели) в этой строке ставят прочерк</p>	
"ОКОПФ"	<p>Код по Общероссийскому классификатору организационно-правовых форм, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 30 марта 1999 г. N 97. Например, общество с ограниченной ответственностью, код по ОКОПФ 65</p>	

"ОКФС"	Код по Общероссийскому классификатору форм собственности ОК 027-99, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 30 марта 1999 г. N 97. Например, частная собственность, код по ОКФС 16	
"Адрес регистрации"	Для юридических лиц	Для физических лиц
	Юридический адрес в соответствии с Российским классификатором адресов ФНС России	Адрес регистрации по месту жительства в соответствии с Российским классификатором адресов ФНС России
	Если фактический адрес отличен от юридического, то указывается фактический адрес (п. 2.2 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР)	
"Количество застрахованных лиц"	Указывается количество застрахованных лиц, за которых представляются сведения персонифицированного учета за отчетный период	
"Среднесписочная численность"	Указывается среднесписочная численность работников, которая рассчитывается в порядке, определяемом Федеральной службой государственной статистики на каждый год	
"Код тарифа"	Указывается код тарифа, который установлен для плательщика в целом, если в течение отчетного периода применялся только один тариф (независимо от применения пониженных тарифов для выплат, отражаемых в разд. 3 расчета). В случае применения более одного тарифа в ячейках нужно проставить "00". Коды тарифа приведены в Приложении к Порядку заполнения формы РСВ-1 ПФР	

<p>"Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем расчете, подтверждаю"</p>	<p>Если расчет подписывает руководитель организации-плательщика, ставится "1", если представитель плательщика - "2". Если достоверность сведений подтверждает руководитель организации-плательщика, то надо указать его фамилию, имя и отчество полностью. Если достоверность подтверждает представитель плательщика - юридическое лицо, то указывается наименование такой организации, а также фамилия, имя и отчество уполномоченного физического лица. Если представителем является физическое лицо, то полностью указываются его фамилия, имя и отчество</p>
<p>"Подпись", "Дата", "М.П."</p>	<p>Подпись лица, подтверждающего достоверность и полноту сведений, указанных в расчете (руководителя организации-страхователя либо его представителя). Печать организации-страхователя (если уполномоченным представителем страхователя является юридическое лицо, проставляется печать этого юридического лица). Подпись плательщика (либо его представителя) и дата подписания проставляются также в конце каждой страницы расчета</p>
<p>"Документ, подтверждающий полномочия представителя"</p>	<p>Заполняется при подтверждении сведений расчета уполномоченным представителем страхователя. Указывается вид документа, подтверждающего его полномочия</p>

Отметим, что порядок расчета среднесписочной численности работников изложен в Указаниях по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утвержденных Приказами Росстата от 12 ноября 2008 г. N 278, от 13 октября 2008 г. N 258, от 26 августа 2009 г. N 184. Так, согласно п. 80 Указаний, утвержденных Приказом Росстата от 12 ноября 2008 г. N 278, средняя численность работников включает:

- среднесписочную численность работников;
- среднюю численность внешних совместителей;
- среднюю численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Чтобы определить, в каком виде представлять отчетность (в электронном либо бумажном), необходимо учитывать среднесписочную численность всех физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения (ч. 10 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).

Также на титульном листе необходимо указать количество страниц, на которых представлен расчет, и количество листов подтверждающих документов (или их копий), приложенных к расчету.

Порядок заполнения расчета по форме РСВ-1 ПФР

В разд. 1 отражаются суммы страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, начисленные и уплаченные за отчетный период - квартал, полугодие, девять месяцев, год (ч. 2 ст. 10 Закона N 212-ФЗ). Это итоговые данные, которые получены путем суммирования соответствующих строк разд. 2 и 3 расчета по форме РСВ-1 ПФР. Поэтому разд. 1 заполняется после указанных разделов. Рекомендации по заполнению этого раздела содержатся в разд. III Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР.

Рассмотрим особенности заполнения разд. 1. Так, по строке 100 указывается остаток страховых взносов, подлежащих уплате на начало расчетного периода (из строки 150 расчета за предыдущий год). Отметим, что в расчетах за 2010 г. по строке 100 необходимо проставлять "0", так как сальдо расчетов по страховым взносам на ОПС и ОМС на начало 2010 г., которые уплачиваются на основании Закона N 212-ФЗ, является нулевым (п. 3.1 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР). При этом задолженность (переплата) по взносам на ОПС, которая образовалась до 1 января 2010 г., указывается в разд. 5 расчета (п. 7.1 Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР).

По строке 110 разд. 1 отражаются суммы страховых взносов, начисленные с начала года нарастающим итогом. По строкам 111 - 113 разд. 1 проставляются суммы страховых взносов, которые начислены за последние три месяца отчетного периода.

Показатели строк 110 - 113 разд. 1 определяются следующим образом.

Графа	Что указывается
Строка 110	
3	Графа 3 стр. 241 + гр. 3 стр. 341 + гр. 3 стр. 391
4	Графа 3 стр. 242 + гр. 3 стр. 342 + гр. 3 стр. 392
5	Графа 3 стр. 243 + гр. 3 стр. 343 + гр. 3 стр. 393
6	Графа 3 стр. 244 + гр. 3 стр. 344 + гр. 3 стр. 394
Строка 111	
3	Графа 4 стр. 241 + гр. 4 стр. 341 + гр. 4 стр. 391
4	Графа 4 стр. 242 + гр. 4 стр. 342 + гр. 4 стр. 392
5	Графа 4 стр. 243 + гр. 4 стр. 343 + гр. 4 стр. 393
6	Графа 4 стр. 244 + гр. 4 стр. 344 + гр. 4 стр. 394
Строка 112	
3	Графа 5 стр. 241 + гр. 5 стр. 341 + гр. 5 стр. 391

4	Графа 5 стр. 242 + гр. 5 стр. 342 + гр. 5 стр. 392
5	Графа 5 стр. 243 + гр. 5 стр. 343 + гр. 5 стр. 393
6	Графа 5 стр. 244 + гр. 5 стр. 344 + гр. 5 стр. 394
Строка 113	
3	Графа 6 стр. 241 + гр. 6 стр. 341 + гр. 6 стр. 391
4	Графа 6 стр. 242 + гр. 6 стр. 342 + гр. 6 стр. 392
5	Графа 6 стр. 243 + гр. 6 стр. 343 + гр. 6 стр. 393
6	Графа 6 стр. 244 + гр. 6 стр. 344 + гр. 6 стр. 394

Строка 114 является итоговой, и ее показатель равен сумме значений строк 111 - 113. При правильном заполнении расчета должно выполняться равенство: стр. 110 расчета за текущий отчетный период = стр. 110 расчета за предыдущий отчетный период + стр. 114 расчета за текущий отчетный период.

В строке 120 отражаются суммы страховых взносов, доначисленные по актам проверок, в отношении которых в отчетном периоде вступили в силу решения о привлечении к ответственности.

Строка 130 предназначена для отражения итоговой суммы страховых взносов, подлежащих уплате за отчетный период, и определяется следующим образом: стр. 130 = стр. 100 + стр. 110 + стр. 120.

В строке 140 отражаются суммы страховых взносов, уплаченные с начала года нарастающим итогом до окончания отчетного периода. По строкам 141 - 143 нужно указать суммы платежей по страховым взносам, которые плательщик перечислил в соответствующих месяцах отчетного периода.

Напомним, что страховые взносы организации должны уплатить не позднее 15-го числа после месяца, за который они начислены (ч. 5 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Поэтому, например, за I квартал (январь, февраль, март) по строкам 141 - 143 отражаются суммы, которые уплачены в январе, феврале, марте. Суммы, перечисленные в апреле (за март), в расчете за I квартал необходимо отразить по строке 150 разд. 1 как остаток страховых взносов, подлежащих уплате на конец отчетного периода.

Строка 144 является итоговой, и ее показатель равен сумме значений строк 141 - 143. При правильном заполнении расчета должно выполняться равенство: стр. 140 расчета за текущий отчетный период = стр. 140 расчета за предыдущий отчетный период + стр. 144 расчета за последние три месяца отчетного периода. При этом показатель строки 150 рассчитывается следующим образом: стр. 150 = стр. 130 - стр. 140.

Далее отметим, что разд. 2 формы РСВ-1 ПФР содержит основной расчет страховых взносов с выплат в пользу физических лиц за отчетный период. Рекомендации по его заполнению даны в разд. IV Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР.

По каждому примененному в отчетном периоде тарифу (в том числе пониженному) необходимо отдельно заполнить разд. 2. При этом не учитываются пониженные тарифы в отношении выплат, подлежащих отражению в разд. 3 формы РСВ-1 ПФР. Прежде всего, в разд. 2 следует заполнить код тарифа. Его можно узнать в Справочнике кодов тарифов плательщиков страховых взносов (Приложение к Порядку заполнения формы РСВ-1 ПФР). Например, для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих страховые взносы в 2010 г. по основному тарифу, установлен код 01.

Строки таблицы разд. 2 заполняются на основании данных бухгалтерского учета. Показатели графы 3 разд. 2 отражаются нарастающим итогом с начала года, а графы 4 - 6 разд. 2 - за каждый из последних трех месяцев отчетного периода. При этом показатели расчета страховых взносов на ОПС указываются также в разрезе возрастных групп физических лиц:

- 1966 года рождения и старше;
- 1967 года рождения и моложе.

Ниже приведена информация о заполнении каждой строки разд. 2.

Строка	Что указывается
200	Строка 200 = стр. 201 + стр. 202
201	Выплаты в пользу физических лиц (в разрезе возрастных групп), являющиеся объектом обложения страховыми взносами в соответствии со ст. 7 Закона N 212-ФЗ
202	
210	Строка 210 = стр. 211 + стр. 212
211	Выплаты в пользу физических лиц (в разрезе возрастных групп), которые не подлежат обложению страховыми взносами согласно ч. 1, 2 ст. 9 Закона N 212-ФЗ
212	
214	Выплаты в пользу прокуроров, следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей (в разрезе возрастных групп) за минусом выплат указанным лицам, которые включены в строки 211 и 212. Сумма выплат в отношении каждого конкретного лица, исчисленная с начала года, не должна превышать предельную величину базы. При этом предельная величина базы установлена в размере 415 000 руб. и подлежит ежегодной индексации начиная с 2011 г. (ч. 4, 5 ст. 8, ч. 2 ст. 62 Закона N 212-ФЗ)
215	
216	Строка 216 = стр. 217 + стр. 218
217	Суммы выплат в отношении физического лица (в разрезе возрастных групп), которые превышают предельную величину облагаемой базы (415 000 руб.), установленную ст. 8 Закона N 212-ФЗ
218	
220	База для начисления страховых взносов на ОПС для лиц 1966 года рождения и старше: стр. 220 = стр. 201 - стр. 211 - стр. 214 - стр. 217
221	База для начисления страховых взносов на ОПС для лиц 1967 года рождения и моложе: стр. 221 = стр. 202 - стр. 212 - стр. 215 - стр. 218
230	База для начисления страховых взносов на ОМС: стр. 230 = стр. 200 - стр. 210 - стр. 216
241	Страховая часть начисленных страховых взносов на ОПС: стр. 241 = стр. 220 x тариф на страховую часть <*> + стр. 221 x тариф на страховую часть <*>
242	Накопительная часть начисленных страховых взносов на ОПС: стр. 242 = стр. 221 x тариф на накопительную часть <*>
243	Начисленные страховые взносы в ФФОМС: стр. 243 = стр. 230 x тариф <***>
244	Начисленные страховые взносы в ТФОМС: стр. 244 = стр. 230 x тариф <***>

 <*> Тарифы на ОПС определяются с учетом возрастной группы на страховую и накопительную части пенсии (ст. 33 Закона N 167-ФЗ).

<***> Тарифы для уплаты страховых взносов в ФФОМС и ТФОМС определены в ст. ст. 12, 57, 58 Закона N 212-ФЗ.

Раздел 3 заполняют плательщики, которые применяют пониженные тарифы в отношении выплат в пользу:

- работников-инвалидов (I, II, III группы) (строки 300 - 344 разд. 3);
- работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД (строки 350 - 394 разд. 3).

В случае если страхователь к указанным плательщикам не относится, то заполнять разд. 3 не нужно. Однако напомним, что расчет необходимо представить в полном объеме, при этом в

пустых графах нужно проставить прочерки (абз. 3 п. 1.2 Порядка заполнения расчета по форме РСВ-1 ПФР).

Рекомендации по заполнению разд. 3 установлены в разд. V Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. Показатели строк разд. 3 определяются в порядке, аналогичном для разд. 2. Строки 300 - 344 разд. 3 заполняются в отношении инвалидов I, II и III группы. Если тарифы, применяемые в отношении сотрудников-инвалидов и в целом по плательщику, совпадают, строки 300 - 344 заполнять не нужно. В этом случае все выплаты отражаются в разд. 2. Например, в I квартале 2010 г. ООО "Деметра" применяла УСН и производила выплаты в пользу инвалидов. Начиная с апреля 2010 г. организация утратила право на применение УСН. Так, при представлении расчета за I квартал 2010 г. все выплаты организация отразит в разд. 2. Строки 300 - 344 разд. 3 она заполнять не будет. Страховые взносы в данном случае в 2010 г. начисляются по единому тарифу: 14% - в ПФР и 0% - в ФОМС. Начиная с апреля 2010 г. (т.е. с момента утраты права на применение специального налогового режима) выплаты в пользу инвалидов должны отражаться в разд. 3 расчета.

По строкам 350 - 394 разд. 3 отражаются выплаты в пользу работников, которые заняты в деятельности, облагаемой ЕНВД. При этом данные строки заполняются только в том случае, если плательщик наряду с деятельностью, облагаемой ЕНВД, осуществляет иную деятельность. Плательщики, которые осуществляют только "вмененную" деятельность, все выплаты в пользу физических лиц отражают в разд. 2, а разд. 3 они не заполняют.

Раздел 4 состоит из двух таблиц - 4.1 и 4.2, в которых отражается информация в отношении:

- застрахованных лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы;
- общественных организаций инвалидов;

- организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля их зарплаты в фонде оплаты труда равна не менее 25%.

Рекомендации по заполнению разд. 4 приведены в разд. VI Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. Таблица 4.1 предназначена для отражения сведений, необходимых для применения пониженного тарифа в соответствии с п. 2 ч. 2 ст. 57, п. 4 ч. 1 ст. 58 Закона N 212-ФЗ. Данная таблица заполняется плательщиками страховых взносов в отношении выплат в пользу работников-инвалидов. При этом, если соответствующие тарифы совпадают с общими тарифами, установленными для плательщика в целом, таблица 4.1 не заполняется.

Воспользуемся условиями предыдущего примера. При представлении расчета за I квартал 2010 г. ООО "Деметра" не станет заполнять разд. 3 и таблицу 4.1 разд. 4. Но начиная с апреля 2010 г. эти разделы необходимо представлять.

Количество заполненных строк таблицы 4.1 разд. 4 должно соответствовать количеству физических лиц - инвалидов, которым были начислены выплаты в течение отчетного периода.

Таблица 4.2 разд. 4 заполняется общественными организациями инвалидов или организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов. Иные страхователи данную таблицу не заполняют. Ниже приведена информация о строках таблицы 4.2.

Строка	Что указывается
Для общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов)	
421	Общая численность членов организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода <*>
422	Численность инвалидов и их законных представителей из числа членов общественной организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода <*>
423	((Строка 422 / стр. 421) x 100)
Для организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов	

424	Среднесписочная численность работников организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода <*>
425	Среднесписочная численность инвалидов, работающих в данной организации, нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода <*>
426	((Строка 425 / стр. 424) x 100)
427	Фонд оплаты труда в целом по организации нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода
428	Заработная плата инвалидов, работающих в организации, нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трех месяцев отчетного периода
429	((Строка 428 / стр. 427) x 100)

 <*> Данные сведения должны быть документально подтверждены. Порядок расчета среднесписочной численности работников изложен в Указаниях по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утвержденных Приказами Росстата от 12 ноября 2008 г. N 278, от 13 октября 2008 г. N 258, от 26 августа 2009 г. N 184.

Раздел 5 формы РСВ-1 ПФР заполняется только теми страхователями, у которых по состоянию на 31 декабря 2009 г. имеется задолженность или переплата по страховым взносам на ОПС. Если задолженность (переплата) на 31 декабря 2009 г. отсутствует, в графах 3 и 4 разд. 5 следует проставить прочерки.

Рекомендации по заполнению разд. 5 приведены в разд. VII Порядка заполнения формы РСВ-1 ПФР. По строке 510 отражается остаток суммы задолженности (переплаты) по страховым взносам на ОПС на 1 января расчетного периода. В расчетах за 2010 г. в эту строку нужно перенести данные из итоговой строки задолженности "Ведомости уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование" (форма N АДВ-11) за 2009 г. (за периоды 2002 - 2009 гг.).

В строке 520 следует отразить сумму страховых взносов, которую страхователь уплатил в счет погашения задолженности, указанной в строке 510. Данная сумма отражается нарастающим итогом с начала года. Если по итогам 2009 г. у компании нет задолженности, а, наоборот, имеется переплата, то в строке 520 необходимо поставить прочерк. По строкам 510 и 530 сумму переплаты нужно указать со знаком "-".

В строке 530 отражается остаток задолженности (переплаты) по взносам на ОПС на конец отчетного периода следующим образом: стр. 530 = стр. 510 - стр. 520. При представлении расчета за периоды начиная с 2011 г. должно выполняться равенство: стр. 510 расчета за отчетный период = стр. 530 расчета за предыдущий год.

Нюансы для "упрощенцев"

В 2010 г. для организаций и индивидуальных предпринимателей, которые применяют специальные налоговые режимы - ЕСХН, УСН, ЕНВД, были установлены льготные условия по уплате страховых взносов. Так, с выплат физическим лицам они исчисляют только пенсионные взносы в бюджет ПФР по пониженному тарифу (п. п. 2, 3 ч. 2 ст. 57 Закона N 212-ФЗ):

- при работе на УСН и ЕНВД - 14%;
- при уплате ЕСХН - 10,3%.

Страховые взносы по нетрудоспособности и материнству, а также на ОМС им платить не нужно, так как по ним страховой тариф составляет 0%. В связи с этим возникает вопрос: какую отчетность по страховым взносам должны представлять "спецрежимники"? Нужно ли, в

частности, подавать в органы ФСС РФ расчет по форме-4 ФСС РФ, если по взносам по нетрудоспособности и материнству установлен нулевой тариф?

Отметим, что "спецрежимники" представляют отчетность по страховым взносам с выплат физическим лицам по тем же правилам, что и другие плательщики-работодатели. Несмотря на нулевые тарифы по страховым взносам на ОМС и взносам по нетрудоспособности и материнству, от подачи расчетов они не освобождены. Поэтому организации и предприниматели, которые платят ЕНВД, применяют УСН или ЕСХН, представляют следующую отчетность (ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ):

- расчет по форме РСВ-1 ПФР - в территориальное отделение ПФР по месту своего учета. Данная форма расчета применяется по страховым взносам на ОПС и ОМС и утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 894н. При этом в той части расчета, которая касается страховых взносов на ОМС, показатели будут отсутствовать;

- расчет по форме-4 ФСС РФ - в территориальное отделение ФСС РФ по месту своего учета. Эта форма утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. В данном расчете сведения о страховых взносах по нетрудоспособности и материнству в 2010 г. у "спецрежимников" будут отсутствовать. Однако в расчете необходимо отражать данные о выплате страхового обеспечения (пособий) работникам, а также сведения по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, от уплаты которых "спецрежимники" не освобождены. Поэтому подача такого расчета для них обязательна.

Полагаем, что сказанное можно отнести и к другим плательщикам страховых взносов, для которых в 2010 г. установлены пониженные тарифы. В заключение напомним, что предприниматели, которые привлекают наемный труд, помимо страховых взносов с выплат работникам (о чем шла речь в данном разделе) обязаны уплачивать также взносы за себя (ч. 1 ст. 5, ст. 14 Закона N 212-ФЗ). В отношении таких взносов предприниматели подают отдельный расчет.

Отметим, что в 2011 г. "упрощенцы", как и все остальные организации, должны платить 34% страховых взносов.

В частности, для организаций, применяющих общую систему налогообложения, УСН и ЕНВД, ст. 12 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ установлены следующие тарифы страховых взносов:

- 1) в Пенсионный фонд Российской Федерации - 26%;
- 2) Фонд социального страхования Российской Федерации - 2,9%;
- 3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: с 1 января 2011 г. - 3,1%, с 1 января 2012 г. - 5,1%;
- 4) территориальные фонды обязательного медицинского страхования: с 1 января 2011 г. - 2,0%, с 1 января 2012 г. - 0,0%.

В свою очередь, пониженные тарифы страховых взносов на 2011 г. установлены ст. 58 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ:

1) для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, указанным в ст. 346.2 НК РФ, для организаций народных художественных промыслов и семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;

2) для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих единый сельскохозяйственный налог;

3) для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, являющимся инвалидами I, II или III группы, - в отношении указанных выплат и вознаграждений,

для общественных организаций инвалидов,

для организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%,

для учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям (иным законным представителям), единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, за исключением плательщиков страховых взносов, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов;

4) для хозяйственных обществ, созданных после 13 августа 2009 г. бюджетными научными учреждениями в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике" и образовательными учреждениями высшего профессионального образования в соответствии с Федеральным законом от 22 августа 1996 г. N 125-ФЗ "О высшем и послевузовском профессиональном образовании". Реестр учета уведомлений о создании хозяйственных обществ ведется уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти и передается в орган контроля за уплатой страховых взносов не позднее 1-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в порядке, определяемом Правительством РФ;

5) для организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны;

6) для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (за исключением организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны), которыми признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз данных.

Отчетность по страховым взносам индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов

Предприниматели, адвокаты и нотариусы в отношении страховых взносов, которые они уплачивают за себя, обязаны представлять отчетность в территориальный орган ПФР по месту своего учета. Отчетность подается по исчисленным пенсионным взносам и взносам на ОМС в форме единого расчета (ч. 5 ст. 16 Закона N 212-ФЗ). Форма расчета по начисленным и уплаченным пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС (форма РСВ-2 ПФР) утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 12 ноября 2009 г. N 895н. Порядок заполнения формы РСВ-2 ПФР разработал ПФР. Он носит рекомендательный характер и размещен на сайте ПФР (www.pfrf.ru) в разделе "Работодателям". Также расчет по начисленным и уплаченным пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС можно представлять в электронном виде. Формат расчета, представляемого в органы ПФР в электронном виде, утвержден Распоряжением Правления ПФР от 27 февраля 2010 г. N 55р. При этом отчетность в ФСС РФ по общему правилу такие лица не представляют. Дело в том, что они не уплачивают взносы по нетрудоспособности и материнству в бюджет ФСС РФ.

Представлять отчеты (расчеты) в ФСС РФ нужно, только если предприниматель, адвокат или нотариус добровольно вступили в отношения по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивают страховые взносы (ч. 3, 4 ст. 2 Закона N 255-ФЗ, п. 11 Правил уплаты страховых взносов лицами, добровольно вступившими в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной

нетрудоспособности и в связи с материнством, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 октября 2009 г. N 790).

Форма отчета (расчета) по "добровольным" взносам по нетрудоспособности и материнству (форма-4а ФСС РФ), а также Порядок и сроки его представления утверждены Приказом Минздравсоцразвития России от 26 октября 2009 г. N 847н. Такой отчет нужно представлять в территориальный орган ФСС РФ по месту регистрации предпринимателя, адвоката или нотариуса в качестве страхователя. Срок его подачи - не позднее 15 января года, следующего за отчетным (п. 4 Приложения N 2 к Приказу Минздравсоцразвития России от 26 октября 2009 г. N 847н).

В том случае, когда предприниматель, адвокат или частный нотариус используют наемный труд, помимо указанных расчетов необходимо представлять расчеты по страховым взносам с выплат в пользу физических лиц (ч. 1, 3 ст. 5, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Такие расчеты нужно подавать как в территориальные органы ПФР, так и в территориальные подразделения ФСС РФ.

Рассмотрим пример. У частного нотариуса работают два секретаря. Нотариус платит страховые взносы за себя, а также является плательщиком взносов с выплат сотрудникам, поэтому он обязан подавать расчеты:

- в территориальное отделение ПФР - по пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС за себя;

- в территориальное отделение ПФР - по пенсионным взносам и страховым взносам на ОМС с выплат своим сотрудникам;

- в территориальное отделение ФСС РФ - по взносам по нетрудоспособности и материнству с выплат работникам.

При этом установлены разные сроки и периодичность представления таких расчетов. Расчеты по страховым взносам с выплат сотрудникам нотариус будет подавать ежеквартально (ч. 1, 3 ст. 5, ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ), а расчеты по взносам за себя - после окончания календарного года (ч. 5 ст. 16 Закона N 212-ФЗ).

Таким образом, индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы в отношении страховых взносов, которые они уплачивают за себя, представляют расчет только по истечении расчетного периода - календарного года. Подать его необходимо в территориальное отделение ПФР по месту учета до 1 марта года, следующего за истекшим (ч. 5 ст. 16 Закона N 212-ФЗ). В результате расчет по страховым взносам за 2010 г. предприниматели, адвокаты и нотариусы должны представить в свое территориальное отделение ПФР до 1 марта 2011 г.

Если предприниматель (адвокат, нотариус) использует наемный труд, то он дополнительно подает расчеты по страховым взносам с выплат работникам как работодатель. Такие расчеты нужно представлять в органы ПФР и ФСС РФ ежеквартально в порядке, который установлен ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ. Так, расчеты по страховым взносам на ОПС и ОМС подаются в территориальное отделение ПФР в срок до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом (п. 1 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Расчеты по взносам по нетрудоспособности и материнству нужно подать в территориальное отделение ФСС РФ до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом (п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).

Отметим, что при прекращении (приостановлении) деятельности предпринимателем (адвокатом, нотариусом) особенность представления отчетности заключается в том, что самозанятые лица должны досрочно подать в органы ПФР расчеты по страховым взносам за себя. Более подробная информация о сроках подачи расчета приведена в таблице.

Основание для досрочной подачи расчета по страховым взносам	Сроки подачи расчета по страховым взносам
Прекращение предпринимателем своей деятельности до конца календарного года	До дня обращения в регистрирующий орган с заявлением о прекращении предпринимательской деятельности (ч. 6 ст. 16 Закона N 212-ФЗ)

Прекращение либо приостановление статуса адвоката	В течение 12 рабочих дней со дня принятия уполномоченным органом решения о прекращении или приостановлении статуса адвоката (ч. 7 ст. 16 Закона N 212-ФЗ)
Прекращение полномочий частнопрактикующего нотариуса	В течение 12 рабочих дней со дня принятия уполномоченным органом решения о прекращении полномочий нотариуса (ч. 7 ст. 16 Закона N 212-ФЗ)

Напомним, что срок исчисляется в рабочих днях, если он не установлен в календарных днях (ч. 6 ст. 4 Закона N 212-ФЗ). При этом отсчитывать его в данном случае нужно начиная со дня, следующего после даты принятия уполномоченным органом решения о прекращении профессиональной деятельности (ч. 2 ст. 4 Закона N 212-ФЗ).

Подчеркнем, что при прекращении (приостановлении) деятельности самозанятые лица в расчете отражают страховые взносы, исчисленные с начала расчетного периода до дня прекращения (приостановления) деятельности включительно. Если по расчету выявлена сумма взносов к доплате, то ее необходимо перечислить не позднее 15 календарных дней со дня подачи расчета (ч. 8 ст. 16 Закона N 212-ФЗ). При этом указанный срок исчисляется со дня, следующего после даты представления расчета в территориальное отделение ПФР (ч. 2 ст. 4 Закона N 212-ФЗ).

Особенности представления отчетности по страховым взносам

Если у компании есть одно или несколько обособленных подразделений, то при подаче отчетности в органы ПФР и ФСС РФ нужно определить:

- кто должен подавать расчеты по страховым взносам с выплат работникам этих подразделений: головная организация или непосредственно само обособленное подразделение;
- в какое территориальное отделение ПФР и ФСС РФ следует подавать расчеты.

Ответы на эти вопросы зависят от степени самостоятельности обособленного подразделения. Например, если обособленное подразделение самостоятельно уплачивает страховые взносы. В частности, так происходит, если обособленное подразделение (ч. 11, 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ):

- имеет отдельный баланс;
- имеет расчетный счет;
- само начисляет выплаты и иные вознаграждения физическим лицам;
- расположено на территории Российской Федерации.

В таких случаях обособленное подразделение подает расчеты по страховым взносам самостоятельно. Отметим, что в отношении обособленных подразделений крупнейших налогоплательщиков в такой ситуации никаких исключений не предусмотрено. То есть расчеты по страховым взносам они тоже должны представлять по месту своего нахождения.

Напомним, что в отношении представления налоговой отчетности действует иное правило. Так, крупнейшие налогоплательщики сдают налоговые декларации и расчеты по налогам, в том числе и по обособленным подразделениям, в налоговую инспекцию по месту своего учета в качестве крупнейших (абз. 4 п. 3 ст. 80 НК РФ).

Если же головная компания при наличии обособленного подразделения рассчитывает страховые взносы по организации в целом. Это возможно в двух случаях:

1) обособленное подразделение не обладает хотя бы одним признаком самостоятельности, т.е. не имеет отдельного баланса, или не имеет расчетного счета, или не начисляет выплаты физическим лицам (ч. 11 ст. 15 Закона N 212-ФЗ);

2) обособленное подразделение обладает признаками самостоятельности, но расположено за пределами территории Российской Федерации (ч. 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ).

В таких случаях головная организация представляет расчеты по своим обособленным подразделениям в органы ПФР и ФСС РФ по месту своего нахождения. Это следует из ч. 9, 11, 14 ст. 15 Закона N 212-ФЗ.

Далее отметим, что если организация или индивидуальный предприниматель прекращают свою деятельность до окончания календарного года, то сдавать отчетность нужно в порядке, который определен ч. 15 ст. 15 Закона N 212-ФЗ. Сначала необходимо заполнить и представить расчеты по исчисленным и уплаченным страховым взносам. Причем это нужно сделать до того, как компания (предприниматель) подаст в регистрирующий орган заявление о ликвидации или прекращении деятельности.

Расчеты составляются за период с начала года по день подачи расчета в орган контроля включительно. Представить расчеты компания (предприниматель) должна в органы контроля по месту своего учета:

- по форме РСВ-1 ПФР - в территориальное отделение ПФР. В ней отражаются сведения об исчислении и уплате пенсионных взносов и страховых взносов на ОМС;

- по форме-4 ФСС РФ - в территориальное подразделение ФСС РФ. Данная форма предназначена для отчетности по взносам по нетрудоспособности и материнству, а также по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний и выплате страхового обеспечения (пособий).

По общему правилу расчетный период исчисляется с начала календарного года (ч. 1 ст. 10 Закона N 212-ФЗ). Но если организация создана после начала календарного года, то для нее расчетный период начинается со дня ее создания (ч. 5 ст. 10 Закона N 212-ФЗ). В отношении предпринимателей, которые начинают деятельность после начала календарного года, Закон N 212-ФЗ не устанавливает специальных правил определения расчетного периода. Однако полагаем, что для них расчетный период начинается аналогичным образом - со дня регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей.

После подачи отчетности нужно доплатить разницу между исчисленными на основе расчета платежами и страховыми взносами, уплаченными ранее. Если, конечно, выявленная разница будет положительной. Полученную сумму надо перечислить в бюджет соответствующего фонда в течение 15 календарных дней после подачи расчета (ч. 15 ст. 15 Закона N 212-ФЗ). Если же страховых взносов компания (предприниматель) уплатила больше, чем получилось по расчету, то переплату можно вернуть в порядке ст. 26 Закона N 212-ФЗ.

Также подчеркнем, что уточненный расчет по страховым взносам представляется, если в первоначально поданном расчете компания (предприниматель) не отразила какие-либо сведения (или отразила не в полном объеме), обнаружила в нем ошибки или указала недостоверную информацию. Заметим, что порядок подачи уточненного расчета по страховым взносам в целом аналогичен правилам исправления ошибок в налоговых декларациях (ст. 81 НК РФ). Обязанность представления уточненного расчета зависит от того, какие последствия повлекли ошибки.

1. Если ошибка в ранее поданном расчете привела к занижению суммы страховых взносов к уплате, компания (предприниматель) обязана представить уточненный расчет (ч. 1 ст. 17 Закона N 212-ФЗ). Кроме того, компания (предприниматель) должна доплатить недостающую сумму страховых взносов, а также пени с такой суммы в бюджет соответствующего внебюджетного фонда. При этом компания (предприниматель) может избежать предусмотренную ст. 47 Закона N 212-ФЗ ответственность за неуплату (неполную уплату) страховых взносов, но для этого необходимо соблюсти определенные условия (см. в таблице ниже).

Момент представления уточненного расчета	Случаи освобождения от ответственности
--	--

Уточненный расчет представлен до истечения срока подачи первоначального расчета	В любом случае, так как срок представления отчетности еще не наступил, а первоначальный расчет считается поданным в день представления уточненного (ч. 3 ст. 17 Закона N 212-ФЗ)
Уточненный расчет представлен после истечения срока подачи первоначального расчета и срока уплаты страховых взносов	<p>1. Если уточненный расчет подан до того, как компания (предприниматель) узнала об обнаружении ошибок органом контроля либо о назначении выездной проверки, а недоимка и пени уплачены до момента представления уточненного расчета (п. 1 ч. 4 ст. 17 Закона N 212-ФЗ).</p> <p>2. Если уточненный расчет подан после проведения выездной проверки, по результатам которой не были обнаружены ошибки и искажения сведений (п. 2 ч. 4 ст. 17 Закона N 212-ФЗ)</p>

2. Если компания (предприниматель) нашла в расчете ошибки, но они не привели к занижению суммы страховых взносов, то представление уточненного расчета является ее правом, а не обязанностью. То есть компания или предприниматель сами могут решить, подавать его или нет. При этом даже если они подали уточненный расчет после установленного срока, то он считается представленным без нарушения срока (ч. 2 ст. 17 Закона N 212-ФЗ).

В любом случае в уточненном расчете надо указать правильные суммы страховых взносов, исчисленные с учетом дополнений и изменений (а не разницу между правильно исчисленными страховыми взносами и страховыми взносами, отраженными с искажениями в ранее поданном расчете). Уточненный расчет представляется по форме, действовавшей в том расчетном периоде, за который производится перерасчет страховых взносов, на это указывает ч. 5 ст. 17 Закона N 212-ФЗ.

Следует отметить, что ответственность за непредставление расчета по страховым взносам в установленный срок предусмотрена ст. 46 Закона N 212-ФЗ. Основания для привлечения к ответственности и соответствующие санкции приведены в таблице.

Основание для привлечения к ответственности	Ответственность
Страхователь представил расчет с опозданием не более чем на 180 календарных дней	Штраф в размере 5% суммы страховых взносов, которые подлежат уплате (доплате) на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления. При этом штраф не может быть меньше 100 руб. и больше 30% суммы страховых взносов (ч. 1 ст. 46 Закона N 212-ФЗ)
Страхователь представил расчет с опозданием более чем на 180 календарных дней	Штраф в размере 30% суммы страховых взносов, которые подлежат уплате (доплате) на основе этого расчета, + 10% указанной суммы взносов за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го календарного дня. При этом штраф не может быть меньше 1000 руб. (ч. 2 ст. 46 Закона N 212-ФЗ)

Подчеркнем, что органы контроля могут взыскать минимальный штраф (1 тыс. руб.) и за несвоевременное представление "нулевого" расчета. Напомним, что ранее суды отказывали во взыскании штрафа за несвоевременное представление "нулевой" декларации по ЕСН, так как в п. 2 ст. 119 НК РФ минимальный размер штрафа не установлен.

Также за непредставление в установленный срок расчета по страховым взносам должностные лица организации привлекаются к административной ответственности в соответствии с ч. 2 ст. 15.33 КоАП РФ в виде штрафа в размере от 300 до 500 руб.

Обязанность по представлению индивидуальных сведений
о сотрудниках в Пенсионный фонд РФ
(персонифицированный отчет)

Индивидуальные сведения о сотрудниках (персонифицированный отчет) в Пенсионный фонд РФ обязаны представлять:

- организации (в т.ч. иностранные, осуществляющие деятельность в России) и их обособленные подразделения;
- предприниматели (адвокаты, частные детективы, частные нотариусы).

Они должны отчитываться перед Пенсионным фондом РФ в отношении всех своих сотрудников при выполнении следующих условий:

- сотрудники приняты на работу на основании трудового (гражданско-правового) договора;
- на вознаграждения, выплачиваемые сотруднику по трудовому (гражданско-правовому) договору, начисляются пенсионные взносы. Это следует из ст. 1, п. 1 ст. 8 и ст. 15 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

Отметим, что предприниматель должен представлять персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ, если он не привлекает к работе сотрудников (ни по трудовому, ни по гражданско-правовому договорам). Так как обязанность представлять персонифицированный отчет распространяется как на страхователей (нанимающих сотрудников), так и на граждан, самостоятельно уплачивающих страховые взносы (п. 1 ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). Поэтому предприниматель, не привлекающий к работе наемных сотрудников, обязан представить в отделение Пенсионного фонда РФ по месту своей регистрации персонифицированный отчет в отношении самого себя (п. 5 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Вместе с тем в отношении срока представления таких сведений четких правил в законодательстве нет. В Законе от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ такой срок установлен только для страхователей (нанимающих сотрудников), а именно: по итогам полугодия - не позднее 1 августа 2010 г. и по итогам года - не позднее 1 февраля 2011 г. Об этом сказано в ч. 12 ст. 37 Закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ. При этом в п. 38 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318, указано, что предприниматели должны представлять в отделение Пенсионного фонда РФ сведения об уплаченных ими за себя страховых взносах за расчетный период ежегодно до 1 марта. Некоторые арбитражные суды считают, что именно этим сроком должны руководствоваться предприниматели, не привлекающие к работе сотрудников (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 11 июля 2008 г. N А56-408/2008, ФАС Поволжского округа от 12 февраля 2008 г. N А65-18924/2007-СА2-34, ФАС Волго-Вятского округа от 5 февраля 2008 г. N А11-4623/2007-К2-21/296). Но есть противоположная точка зрения, также поддерживаемая арбитражными судами. Поскольку указанный срок не установлен в Законе от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, можно считать, что в законодательстве он отсутствует (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 июня 2008 г. N А69-974/08-2-Ф02-2968/08 и от 3 июля 2008 г. N А69-887/08-2-Ф02-2889/08, ФАС Уральского округа от 12 января 2006 г. N Ф09-6025/05-С7).

Также организация должна сдавать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ за отчетный период, в котором она не вела свою деятельность, если даже единственный сотрудник организации - директор - находился в отпуске без сохранения заработной платы. Ведь организации

обязаны представлять в Пенсионный фонд РФ сведения по всем сотрудникам, работающим у них по трудовому (гражданско-правовому) договору (п. 1 ст. 8, п. 2 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). С сотрудниками, которые находятся в отпуске без сохранения заработной платы, трудовые отношения фактически продолжают (трудовой договор не прекращен). Такие сотрудники продолжают числиться в штате организации (ст. ст. 56, 77, 128 ТК РФ). Поэтому индивидуальные сведения о них также нужно представить в Пенсионный фонд РФ в общем порядке.

Таким образом, то, что сотрудник в отчетном периоде находился в отпуске без сохранения заработной платы, не влияет на обязанность сдать персонифицированный отчет. Для отражения факта отпуска в формах отчета предусмотрены специальные графы (форма N СЗВ-4-2).

Подчеркнем, что организация должна сдавать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ и в отношении сотрудника, являющегося пенсионером, ведь организации обязаны отчитываться перед Пенсионным фондом РФ в отношении всех своих сотрудников при выполнении следующих условий: сотрудники приняты на работу на основании трудового (гражданско-правового) договора, и на вознаграждения, выплачиваемые сотруднику по трудовому (гражданско-правовому) договору, начисляются пенсионные взносы. При этом статус сотрудника (пенсионер, предприниматель и т.д.) значения не имеет. Это следует из ст. 1, п. 1 ст. 8 и ст. 15 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ. В отношении сотрудника-пенсионера эти условия соблюдаются (ст. 7 Закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ). Следовательно, организация должна представлять в Пенсионный фонд РФ индивидуальные сведения и по такому сотруднику.

Также организация должна сдавать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ в отношении сотрудника, являющегося предпринимателем. В результате организация должна отчитываться перед Пенсионным фондом РФ и за работающего в ней предпринимателя (в части доходов, выплаченных ему по трудовому или гражданско-правовому договору). А сами предприниматели обязаны представлять в Пенсионный фонд РФ индивидуальные сведения в отношении не только своих сотрудников, но и самих себя (п. 1 ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

В целом индивидуальные сведения по сотрудникам нужно представить в территориальное отделение Пенсионного фонда РФ по месту регистрации организации (предпринимателя) (п. 1 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). Если же страхователь (организация или предприниматель) не представит индивидуальные сведения о сотрудниках в Пенсионный фонд РФ, ему грозит штраф в размере 10% от суммы пенсионных взносов, причитающихся к уплате за отчетный год (ч. 3 ст. 17 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Перечень документов для подачи в Пенсионный фонд РФ в составе персонифицированного отчета

Страхователи (организации и предприниматели) в целях персонифицированного учета подают в Пенсионный фонд РФ индивидуальные сведения в отношении своих сотрудников по формам, утвержденным Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п. Порядок их представления в Пенсионный фонд РФ прописан в Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

В 2010 г. отчетными периодами для представления отчетности страхователями (организациями и предпринимателями) признавались полугодие и календарный год. По итогам отчетных периодов отчетность нужно было подать:

- за полугодие - не позднее 1 августа 2010 г.;
- за год - не позднее 1 февраля 2011 г. (ч. 12 ст. 37 Закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ).

При представлении отчетности организации (предприниматели) заполняют следующие формы:

- N СЗВ-4-1 "Индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование застрахованного лица";
- N СЗВ-4-2 "Индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование застрахованного лица (списочная форма)";

- N АДВ-11 "Ведомость уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование";

- N АДВ-6-1 "Опись документов, передаваемых страхователем в ПФР".

Указанные документы организация должна представить в Пенсионный фонд РФ не только в составе персонифицированного отчета за отчетные периоды, но также в случае своей ликвидации или реорганизации. То же самое касается и предпринимателя, прекращающего свою деятельность. Об этом сказано в п. 3 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

Форма N СЗВ-4-1 - индивидуальная. Ее необходимо заполнить только по тем сотрудникам, у которых в течение отчетного периода имели место условия для досрочного назначения пенсии. К ним относится время работы:

- в особых территориальных условиях;
- в особых условиях труда;
- в других условиях, необходимых для досрочного назначения пенсии.

Эту форму заполняют также по сотрудникам, у которых в течение отчетного периода имели место особые периоды работы, влияющие на начисление страхового стажа (например, работа осужденных в период отбывания ими наказания в виде лишения свободы или отпуск по уходу за ребенком). Отдельные виды таких периодов перечислены в классификаторах "Исчисляемый трудовой стаж: основание..." и "Исчисляемый трудовой стаж: дополнительные сведения..." Приложения 1 к Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Списочная форма N СЗВ-4-2 представляется по всем сотрудникам, у которых в отчетный период отсутствовали условия (периоды работы) для досрочного назначения пенсии. Такие выводы следуют из п. 43 Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Необходимые для персонифицированного отчета сведения об уплачиваемых страховых взносах организация (предприниматель) вносит на основании данных бухучета. Сведения о страховом стаже - на основании приказов и других документов по учету кадров. Об этом сказано в п. 1 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ и п. 27 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

В качестве наглядного примера оформления документов индивидуального (персонифицированного) учета можно использовать образцы документов, приведенные в Приложении 2 к Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Возникает вопрос, какие документы в составе персонифицированного отчета должен представить в Пенсионный фонд РФ предприниматель, если он не привлекает к работе сотрудников (ни по трудовому, ни по гражданско-правовому договорам) и не ведет предпринимательской деятельности.

Предприниматель обязан отчитываться в Пенсионный фонд РФ не только в отношении своих сотрудников, но и за себя (ст. ст. 1, 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). В последнем случае он должен представить сведения не как страхователь, а как физическое лицо, самостоятельно уплачивающее пенсионные взносы. Данные сведения должны содержать:

- страховой номер индивидуального лицевого счета;
- фамилию, имя, отчество;
- сумму уплаченных взносов обязательного пенсионного страхования;
- другую информацию, необходимую для правильного начисления трудовой пенсии (п. 5 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

К указанным сведениям предприниматель в подтверждение уплаты пенсионных взносов должен приложить копию платежного поручения на уплату пенсионных взносов (п. 6 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Специальных форм для подачи в Пенсионный фонд РФ сведений физическими лицами, самостоятельно уплачивающими пенсионные взносы, законодательством не установлено. Поэтому предприниматель может их представить в произвольной форме. В то же время некоторые

отделения Пенсионного фонда РФ рекомендуют использовать форму N АДВ-11 "Ведомость уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование", а некоторые суды их поддерживают в этом (Постановление ФАС Уральского округа от 16 апреля 2008 г. N Ф09-2469/08-С1).

Отсутствие предпринимательской деятельности не исключает обязанности предпринимателя ежегодно отчитываться в Пенсионный фонд РФ (абз. 5 ст. 1 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, абз. 5 п. 2 и п. 38 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318).

Далее отметим, что если документы персонифицированного учета в Пенсионный фонд РФ представляет организация, то ее руководитель (назначенный руководителем сотрудник) должен их все заверить своей подписью и печатью организации. Если индивидуальные сведения подает предприниматель, он должен проставить на документах свою подпись. Об этом сказано в п. 33 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318, и Решении Верховного Суда РФ от 22 июля 2008 г. N ГКПИ08-1497.

Общий и детальный порядок оформления документов персонифицированного учета, порядок формирования их в комплекты (пачки) в зависимости от способа их подачи в Пенсионный фонд РФ содержится в Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Прежде чем передать персонифицированный отчет в Пенсионный фонд РФ, страхователь (организация или предприниматель) должен сгруппировать составляющие этот отчет документы в пачки. Каждая - размером не более 200 документов. Причем, если в состав пачки входят документы по форме N СЗВ-4-2, необходимо следить, чтобы количество сотрудников, указанных в этой форме, а также представленных в общем, в пачке не превышало 200 человек. Порядок нумерации (заполнения реквизита "N п/п") в форме N СЗВ-4-2 - сквозной в пределах пачки.

В пачку включаются документы, составленные только по одной форме. Кроме того, в отношении форм N СЗВ-4-1 и N СЗВ-4-2 установлены дополнительные ограничения. Они группируются в отдельные пачки, если содержат:

- сведения о сотрудниках, выходящих на пенсию;
- корректирующие сведения;
- отменяющие сведения;
- сведения о сотрудниках, выходящих на пенсию, и одновременно корректирующие сведения в отношении этих сотрудников;
- сведения о сотрудниках, выходящих на пенсию, и одновременно отменяющие сведения в отношении этих сотрудников;
- сведения о сотрудниках, работающих в разных территориальных условиях;
- сведения о сотрудниках, входящих в различные категории застрахованных лиц.

К каждой пачке документов необходимо приложить опись (форма N АДВ-6-1). Такие правила формирования пачек указаны в п. п. 6, 7 и 11 Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п. Порядок оформления пачек разъяснен в п. 12 Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Некоторые отделения Пенсионного фонда РФ требуют представить вместе с пачками документов персонифицированного учета пояснительную записку. Ее можно составить в произвольной форме или по форме, рекомендованной территориальным отделением Пенсионного фонда РФ.

До представления в Пенсионный фонд РФ индивидуальных сведений по сотрудникам организация (предприниматель) должна также сделать копии этих документов и хранить их у себя по правилам, аналогичным правилам хранения бухгалтерских документов (п. 3 ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

В случае обнаружения ошибок в документах, которые уже были переданы в Пенсионный фонд РФ, страхователь (организация или предприниматель) должен в течение двух недель

представить исправленные документы (п. 29 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318).

Если Пенсионный фонд РФ обнаружит несоответствие сведений в представленных документах (по результатам проверки), он должен уведомить об этом организацию (предпринимателя). В течение двух недель после получения такого уведомления необходимо устранить расхождения и представить в пенсионное ведомство уточненные данные. Иначе Пенсионный фонд РФ произведет корректировку сведений самостоятельно, сообщив позднее о своем решении организации (предпринимателю), и назначит соответствующий штраф. Такой порядок следует из ст. ст. 16, 17 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, а также п. п. 35 и 36 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

За несдачу документов персонифицированного учета в Пенсионный фонд РФ организации (предпринимателю) грозит штраф в размере 10% от суммы пенсионных взносов, причитающихся к уплате за отчетный год. Такой же штраф ожидает организацию (предпринимателя) за подачу в Пенсионный фонд РФ неполного и (или) недостоверного персонифицированного отчета. Взыскание штрафа производится в судебном порядке. Об этом сказано в ч. 3 ст. 17 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

При этом спорным является вопрос о порядке привлечения к ответственности организации (предпринимателя) за непредставление (неполное или недостоверное представление) персонифицированного отчета. Такая процедура законодательством не установлена. Арбитражные суды придерживаются позиции, согласно которой данный порядок аналогичен порядку разрешения споров, установленному Налоговым кодексом РФ для налоговых правонарушений (Постановления ФАС Уральского округа от 1 апреля 2008 г. N Ф09-2032/08-С1, от 10 сентября 2007 г. N Ф09-7278/07-С1, от 28 мая 2007 г. N Ф09-3952/07-С1, ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2007 г. N А74-2270/06-Ф02-505/07-С1, ФАС Поволжского округа от 6 февраля 2007 г. N А65-21980/2006-СА1-29).

Также возможны споры с пенсионным ведомством по вопросу определения суммы штрафа в случае непредставления (неполного или недостоверного представления) сведений в отношении не всех сотрудников, а только их части (одного или нескольких сотрудников). При их разрешении арбитражные суды, часто ссылаясь на п. 16 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 августа 2004 г. N 79, придерживаются следующей позиции. Сумму штрафа следует исчислять не от причитающихся за отчетный год платежей за всех сотрудников, а от платежей только тех сотрудников, необходимые сведения о которых не были представлены (либо были представлены, но оказались недостоверными) (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15 декабря 2008 г. N Ф04-6969/2008(15864-А27-25), ФАС Северо-Западного округа от 31 июля 2008 г. N А05-12282/2007, ФАС Московского округа от 21 мая 2008 г. N КА-А40/3980-08, ФАС Поволжского округа от 15 марта 2007 г. N А65-23910/2005).

Способы сдачи в Пенсионный фонд РФ персонифицированного отчета

Сведения о персонифицированном учете представляются в территориальное отделение Пенсионного фонда РФ (п. 1 ст. 8, ст. 15 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). Как уже отмечалось, в 2010 г. отчетными периодами для представления отчетности страхователями (организациями и предпринимателями) признавались полугодие и календарный год, поэтому отчетность нужно подать: за полугодие - не позднее 1 августа 2010 г., а за год - не позднее 1 февраля 2011 г. Такой порядок установлен ч. 12 ст. 37 Закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ.

Особенности по сроку представления персонифицированного отчета предусмотрены для случаев реорганизации и ликвидации организации (прекращения деятельности предпринимателя). При реорганизации персонифицированный отчет представляется в течение одного месяца со дня утверждения передаточного акта (разделительного баланса). При этом сдать отчет нужно до подачи документов на госрегистрацию созданной организации (а в случае реорганизации в форме присоединения - прекращения деятельности присоединенной организации).

При ликвидации организации (прекращении деятельности индивидуального предпринимателя) представить персонифицированный отчет необходимо в течение одного месяца со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса (принятия решения о прекращении деятельности в качестве индивидуального предпринимателя). При этом сдать отчет нужно до подачи документов на госрегистрацию прекращения деятельности.

При ликвидации организации (прекращении деятельности индивидуального предпринимателя) в рамках процедуры банкротства персонифицированный отчет представляется до подачи в арбитражный суд отчета конкурсного управляющего о результатах проведения конкурсного производства. Эти сроки установлены п. 3 ст. 11 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

Персонифицированный отчет представляется по формам, утвержденным Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п. При этом сдать персонифицированный отчет можно одним из двух способов:

- на бумаге (например, через представителя или по почте);
- в электронном виде (абз. 2 п. 2 ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Для сдачи персонифицированного отчета на бумаге следует сгруппировать отчетные формы в пачки. Персонифицированный отчет на бумаге организация может сдать через своего представителя: законного (например, через руководителя организации) или уполномоченного (например, через бухгалтера или юриста). Уполномоченный представитель организации, в отличие от законного, обязан иметь при себе доверенность от представляемого лица (ст. 185 ГК РФ). Предприниматели могут сдавать отчеты лично. Это следует из положений ст. ст. 23, 53 Гражданского кодекса РФ, ст. ст. 40 и 42 Закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ, ст. 69 Закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ, ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ.

При сдаче персонифицированного отчета на бумаге следует приложить к нему магнитный носитель с файлами из программы и копии платежных поручений об уплате страховых взносов. Это ускорит процедуру сдачи отчета. Вместе с тем отсутствие магнитного носителя не может являться причиной отказа в приеме персонифицированного отчета (абз. 2 п. 2 ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). Это подтверждает арбитражная практика (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30 января 2007 г. N Ф08-7252/2006-3002А).

При сдаче персонифицированного отчета почтой датой представления его в Пенсионный фонд РФ будет считаться день отправки. Дату отправки определяют по почтовому штемпелю (Постановления ФАС Московского округа от 12 апреля 2005 г. N КА-А40/2406-05, ФАС Северо-Западного округа от 13 июля 2007 г. N А56-51114/2006, от 10 мая 2007 г. N А13-7202/2006-29). При этом в почтовое отправление, в котором организация пересылает отчет, необходимо вложить опись отсылаемых документов. Кроме того, следует хранить все документы, подтверждающие отправку и доставку отчета.

Арбитражная практика подтверждает, что опись вложения является дополнительным доказательством своевременного представления персонифицированного отчета (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 13 июля 2007 г. N А56-51114/2006, от 10 мая 2007 г. N А13-7202/2006-29, ФАС Северо-Кавказского округа от 30 января 2007 г. N Ф08-7252/2006-3002А).

Другим способом подачи персонифицированного отчета является его пересылка по телекоммуникационным каналам связи (через Интернет). Возможность сдавать персонифицированный отчет через Интернет организация согласовывает с отделением Пенсионного фонда РФ индивидуально (абз. 2 п. 2 ст. 8 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, п. 54 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318). При использовании этого способа конфиденциальность отчетной информации обеспечивает электронная цифровая подпись (ЭЦП). Это отменяет необходимость дублирования отчетов на бумаге (с реальной подписью), так как ЭЦП имеет полную юридическую силу (ст. 4 Закона от 10 января 2002 г. N 1-ФЗ, абз. 19 разд. 2 Регламента, утвержденного Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 26 января 2001 г. N 15).

Порядок регистрации и подключения организаций (предпринимателей) к системе электронного документооборота Пенсионного фонда РФ установлен разд. 3 Регламента, утвержденного Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 26 января 2001 г. N 15.

В свою очередь, за несвоевременную подачу в Пенсионный фонд РФ сведений о персонифицированном учете или представление их в неполном объеме либо с нарушениями предусмотрена ответственность по ст. 17 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ. Данная статья предусматривает штраф в размере 10% от суммы страховых взносов, причитающихся к уплате за отчетный год. При определении штрафа в расчет берутся взносы только по тем сотрудникам, сведения по которым не представлены, поданы не в полном объеме или с ошибками (Письмо Пенсионного фонда РФ от 28 июня 2006 г. N КА-09-26/6784). Этой позиции придерживаются и суды (п. 16 Информационного письма ВАС РФ от 11 августа 2004 г. N 79, Определение ВАС РФ от 24 июля 2008 г. N 9340/08, Постановления ФАС Московского округа от 7 апреля 2008 г. N КА-А40/2320-08, ФАС Северо-Западного округа от 31 июля 2008 г. N А05-12282/2007, ФАС Уральского округа от 18 августа 2008 г. N Ф09-5265/08-С2).

Взыскание штрафа производится в судебном порядке (ч. 3 ст. 17 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).

Отметим, что есть случаи, когда Пенсионный фонд РФ считает возможным не применять санкции в виде штрафа, хотя формальные признаки нарушения присутствуют, а именно:

- если организация самостоятельно выявила ошибку, сообщила об этом в Пенсионный фонд РФ и представила достоверные сведения;

- если ошибку обнаружил Пенсионный фонд РФ, но организация в течение двух недель исправила представленные документы.

Такую возможность предусматривает Письмо Пенсионного фонда РФ от 14 декабря 2004 г. N КА-09-25/13379.

В целом при составлении персонифицированного отчета следует указать телефон исполнителя на нем. Это поможет быстро связаться с организацией (предпринимателем) для уточнения данных отчета или при обнаружении ошибок в нем. В результате чего организация (предприниматель) получит больше времени для объяснений и исправления недостатков (при необходимости).

Порядок внесения изменений в персонифицированный отчет

Персонифицированный отчет, сданный в Пенсионный фонд РФ, при необходимости можно дополнить и уточнить (абз. 3 ст. 15 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ, пп. "б" п. 61 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318). Необходимость уточнить персонифицированный отчет возникает в следующих случаях:

- организация самостоятельно обнаружила ошибки в персонифицированном отчете (например, в случае ошибки в исчислении трудового стажа сотрудника);

- Пенсионный фонд РФ обнаружил нарушения в части форм документов или правил их заполнения (например, пачка документов не прошита и не пронумерована);

- Пенсионный фонд РФ обнаружил несоответствия между представленными индивидуальными сведениями о застрахованных лицах и результатами проверки, например, выявлены расхождения по суммам уплаченных пенсионных взносов по данным отчета и данным, полученным по результатам проверки (п. п. 29, 34 и 35 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318).

Если в отчете обнаружены ошибки, то следует в течение двух недель исправить отчет и представить в Пенсионный фонд РФ уточненные формы (п. 29 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318). Если же Пенсионный фонд РФ находит расхождения, то он обязан уведомить организацию о необходимости их устранения. В двухнедельный срок после получения уведомления следует внести исправления и представить в Пенсионный фонд РФ уточненные данные. Такие требования установлены п. п. 35 и 36 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318.

При сдаче в Пенсионный фонд РФ персонифицированного отчета организация группирует представляемые документы в пачки (п. 6 Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п). Каждая пачка сопровождается описью

документов (п. 7 Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п). Соответственно, при уточнении сведений нужно заново скомпоновать всю пачку и оформить опись документов. Такой порядок предусмотрен для отчета как в бумажном, так и в электронном виде (п. п. 13 и 16 Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п). Порядок формирования пачек предусмотрен п. п. 11 и 12 Инструкции, утвержденной Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 31 июля 2006 г. N 192п.

Рассмотрим пример исправления индивидуальных сведений о начисленных страховых взносах. Так, в мае 2010 г. бухгалтер организации обнаружил ошибку в начислении зарплаты и пенсионных взносов прорабу Пузикову Е.Н. за предыдущий год. После исправления формы N СЗВ-4-2 (индивидуальные сведения о страховом стаже и начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование) бухгалтер заново сформировал пачку документов, состоящую из аналогичных форм. Сначала он сшил пачку документов (не более 200 листов), состоящую из форм N СЗВ-4-2, с описью документов (форма N АДВ-6-1) и списком застрахованных лиц, на которых представляются сведения (в произвольной форме). Затем бухгалтер пронумеровал и скрепил сформированную пачку печатью и подписью и подал уточненный отчет за 2009 г. в Пенсионный фонд РФ. Так как организация самостоятельно обнаружила ошибку и своевременно подала уточненный отчет, штрафные санкции к ней могут не применяться (Письмо Пенсионного фонда РФ от 14 декабря 2004 г. N КА-09-25/13379).

Далее отметим, что если ошибка связана с начислением зарплаты и пенсионных взносов, то помимо уточнения персонифицированного отчета необходимо внести исправления в бухучет (п. 39 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, п. 4 Приказа Минфина России от 30 декабря 2008 г. N 148н). Также необходимо подать в территориальное отделение Пенсионного фонда РФ уточненный расчет взносов на обязательное пенсионное страхование (ч. 1 ст. 17 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). Кроме того, следует представить в налоговую инспекцию уточненные налоговые декларации по налогам, на расчет которых повлияет исправление ошибки (например, для организаций, применяющих общую систему налогообложения, - по налогу на прибыль, а для организаций на "упрощенке" - по единому налогу) (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Если же обнаруженные Пенсионным фондом РФ ошибки в персонифицированном отчете в установленный срок не были исправлены, организация может быть привлечена к ответственности за несвоевременную сдачу отчета (п. 36 Инструкции, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 318, ч. 3 ст. 17 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ). При этом штрафные санкции не применяются, если организация:

- самостоятельно выявила ошибку и представила достоверные сведения по персонифицированному учету;
- исправила ошибки, обнаруженные Пенсионным фондом РФ, в двухнедельный срок (Письмо Пенсионного фонда РФ от 14 декабря 2004 г. N КА-09-25/13379).

При этом некоторые суды считают, что если первоначальные сведения были представлены своевременно, то оштрафовать организацию нельзя даже в том случае, если она не успела исправить ошибки, обнаруженные Пенсионным фондом РФ, в двухнедельный срок (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 февраля 2009 г. N Ф03-6303/2008). Свою позицию судьи аргументируют тем, что положениями ст. 17 Закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ не предусмотрена ответственность за нарушение двухнедельного срока представления корректирующих сведений о застрахованных лицах.

Порядок заполнения расчета по взносам
на обязательное социальное страхование
и страхование от несчастных случаев (форма-4 ФСС РФ)

Форма-4 ФСС РФ утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. Форма-4 ФСС РФ объединяет в себе отчетность по двум видам страховых взносов:

- по взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Порядок начисления, уплаты и представления отчетности по этому виду взносов установлен Законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ;

- по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Порядок начисления, уплаты и представления отчетности по этому виду взносов установлен Законом от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ.

Форма-4 ФСС РФ включает в себя:

1) титульный лист;

2) разд. I "Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и произведенным расходам", который состоит из четырех таблиц:

- таблица 1 "Расчет по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

- таблица 2 "Расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

- таблица 3 "Расчет базы для начисления страховых взносов";

- таблица 4 "Расчет по начисленным и уплаченным пеням и штрафам";

3) разд. II "Для страхователей-налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения", который состоит из трех таблиц:

- таблица 5, где отражается среднесписочная численность сотрудников и общая сумма выплат в их пользу;

- таблица 6 "Расчеты по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

- таблица 7 "Расходы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

4) таблицу 8 "Расшифровка выплат, произведенных за счет средств федерального бюджета";

5) разд. III "Расчет по начисленным, уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и расходов на выплату страхового обеспечения", который состоит из пяти таблиц:

- таблица 9 "Среднесписочная численность работающих, база для начисления страховых взносов";

- таблица 10 "Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний";

- таблица 11 "Расходы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с начала года";

- таблица 12 "Расчет по начисленным и уплаченным пеням и штрафам";

- таблица 13 "Численность пострадавших (застрахованных) по страховым случаям, произошедшим (впервые установленным) в отчетном периоде (человек)".

Правила заполнения формы-4 ФСС РФ официально не утверждены. ФСС РФ, который уполномочен контролировать правильность начисления и уплаты взносов на обязательное социальное страхование, рекомендует пользоваться Порядком, размещенным на официальном сайте фонда.

Форму-4 ФСС РФ нужно заполнять в рублях и копейках. В каждую ячейку расчета можно вписать только один показатель. Пустых ячеек оставлять не следует, если какие-либо показатели отсутствуют, то в ячейке ставится прочерк.

Расчет должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации (обособленного подразделения) с указанием фамилии, имени, отчества и номера телефона исполнителя. Подписи заверяются печатью организации.

Организации, которые применяют общую систему налогообложения, в составе формы-4 ФСС РФ заполняют:

- титульный лист;

- разд. I;

- таблицу 8;

- разд. III.

На титульном листе следует указать:

- регистрационный номер организации в ФСС РФ;

- код подчиненности - код территориального подразделения ФСС РФ, в котором зарегистрирована организация;

- дополнительный код (если расчет заполняется по обособленному подразделению);

- код отчетного периода (за квартал - "3", за полугодие - "6", за девять месяцев - "9", за год - "0"). При этом, если организация обращается в территориальное отделение ФСС РФ за выделением средств, в поле "Код отчетного периода" следует указать "1";

- текущий расчетный период (календарный год). Например, при представлении расчета за полугодие 2010 г. в данном поле необходимо указать "2010".

Помимо титульного листа регистрационный номер организации в ФСС РФ нужно указывать на каждой странице расчета. Если расчет заполняется обособленным подразделением, то на каждой странице нужно указать дополнительный код этого подразделения.

В разд. I отражаются данные, связанные с расчетами по взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. При заполнении этого раздела следует указать:

- среднесписочную численность сотрудников, в том числе женщин и работающих в данной организации инвалидов;

- шифр, определяющий категорию плательщика. Категория плательщика зависит от применяемого организацией тарифа страховых взносов. Большинство организаций, применяющих общую систему налогообложения, начисляют взносы на обязательное социальное страхование по тарифу 2,9% (основной тариф). Этому виду тарифа соответствует шифр 071.

Шифры категорий плательщиков, которые применяются при заполнении формы 4-ФСС РФ, представлены в таблице:

Шифр	Категория плательщика	Тариф страховых взносов, %	Основание для применения тарифа страховых взносов
041	Сельскохозяйственные товаропроизводители, не применяющие специальные налоговые режимы	1,9	Пункт 1 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ

051	- Организации, имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны; - общественные организации инвалидов; - организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%; - учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных и прочих целей	0,0	Пункт 2 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ
061	Организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III группы (в отношении указанных выплат и вознаграждений)	0,0	Пункт 2 ч. 2 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ
071	Остальные плательщики страховых взносов	2,9	Пункт 1 ст. 57 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ

В таблице 2 отражаются сведения о социальных пособиях и выплатах, начисленных застрахованным лицам (сотрудникам) за счет средств ФСС РФ. При этом в графе 5 указывают суммы, источником которых являются средства федерального бюджета. Расшифровку этих сумм нужно привести в таблице 8 (за исключением оплаты четырех дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами). Суммы больничных пособий, начисленных организацией за счет собственных средств за первые два дня нетрудоспособности, в таблицу 2 не включаются. В строке "Примечание" отражаются суммы пособий, не выплаченные в сроки, установленные законодательством.

В таблице 3 рассчитывают базу для начисления страховых взносов. При этом указывается совокупный доход сотрудников за отчетный период, а также суммы выплат, не облагаемые страховыми взносами. Информацию о доходах сотрудников и необлагаемых выплатах формируют по данным бухгалтерского учета. Кроме того, можно использовать сведения, отраженные в индивидуальных карточках.

Возникает вопрос, как заполнить таблицу 3 разд. I формы-4 ФСС РФ, если организация производит выплаты инвалидам. В отчетном периоде организация выплачивала сотрудникам суммы, не облагаемые страховыми взносами. При этом база для начисления страховых взносов по каждому сотруднику не превышает 415 тыс. руб.

В рассматриваемой ситуации в таблице 3 разд. I формы-4 ФСС РФ нужно заполнить:

- графу 3 "Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ";

- графу 4 "Суммы, не подлежащие обложению в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ";

- графу 5 "Сумма выплат и иных вознаграждений физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III группы";

- графу 7 "Итого база для начисления страховых взносов (гр. 3 - гр. 4 - гр. 5 - гр. 6)".

В графе 3 следует указать все выплаты и вознаграждения, начисленные за отчетный период, всем сотрудникам (включая инвалидов), в том числе выплаты, не облагаемые страховыми взносами.

В графе 4 указывают выплаты, не облагаемые страховыми взносами. Например, больничные пособия, материальную помощь, компенсации, предусмотренные законодательством, и т.д. Вознаграждения, начисленные инвалидам по трудовым договорам, к необлагаемым выплатам не относятся. В 2010 г. на такие вознаграждения взносы на обязательное социальное страхование начисляются, но по нулевым тарифам (п. 2 ч. 2 ст. 57 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). Поэтому сумма этих вознаграждений не включается в состав показателей, отражаемых в графе 4. Их нужно отразить в графе 5.

В графе 7 указывают разницу между общей суммой выплат и вознаграждений, начисленных всем сотрудникам, суммой необлагаемых выплат и суммой вознаграждений инвалидам, облагаемых страховыми взносами по нулевому тарифу.

Пример. Рассмотрим пример заполнения таблицы 3 разд. I формы-4 ФСС РФ, если организация использует труд инвалидов. Так, в I квартале 2010 г. в организации работало три человека:

- директор Комов Д.М.;

- главный бухгалтер Безукладова Е.П.;

- продавец-консультант Рожкова А.Д. (является инвалидом II группы).

За I квартал 2010 г. в индивидуальных карточках учета выплат и начисленных страховых взносов отражены следующие данные (руб.).

Фамилия	Январь	Февраль	Март		Всего за I квартал	
	Заработная плата	Заработная плата	Заработная плата	Материальная помощь (не облагается страховыми взносами, согласно ст. 9 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ)	Заработная плата	Выплаты, не облагаемые страховыми взносам
Комов	20 000	20 000	20 000	-	60 000	-
Безукладова	10 000	10 000	10 000	-	30 000	-
Рожкова	10 000	10 000	10 000	4 000	30 000	4 000
Итого	40 000	40 000	40 000	4 000	120 000	4 000

Таблицу 3 разд. I формы-4 ФСС РФ бухгалтер заполнил следующим образом.

Таблица 3 "Расчет базы для начисления страховых взносов"

Наименование показателя	Код строки	Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Суммы, не подлежащие обложению в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Сумма выплат и иных вознаграждений физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III группы	Суммы, превышающие предельную величину базы для начисления страховых взносов, установленную в соответствии со ст. 8 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Итого база для начисления страховых взносов (гр. 3 - гр. 4 - гр. 5 - гр. 6)
1	2	3	4	5	6	7

Всего с начала расчетного периода		1	124 000-00	4 000-00	30 000-00	-	90 000-00
В том числе за последние три месяца отчетного периода (стр. 3 + 4 + 5)		2	124 000-00	4 000-00	30 000-00	-	90 000-00
в том числе	за 1 месяц	3	40 000-00	-	10 000-00	-	30 000-00
	за 2 месяц	4	40 000-00	-	10 000-00	-	30 000-00
	за 3 месяц	5	44 000-00	4 000-00	10 000-00	-	30 000-00

Далее отметим, что в таблице 4 отражаются суммы начисленных и уплаченных пеней и штрафов по взносам на обязательное социальное страхование. В течение 2010 г. по строке "Остаток задолженности на начало расчетного периода" необходимо было указывать "0".

Пример. Рассмотрим еще один пример заполнения разд. I формы-4 ФСС РФ, если организация применяет общую систему налогообложения. Задолженности (переплаты) по страховым взносам по состоянию на 31 декабря 2009 г. у организации нет. Так, за I квартал 2010 г. организация начислила своим сотрудникам зарплату в сумме 147 500 руб., в том числе:

- за январь - 50 000 руб.;
- за февраль - 50 000 руб.;
- за март - 47 500 руб.

В марте помимо зарплаты одному из сотрудников было начислено больничное пособие в размере 2500 руб., в том числе за счет ФСС РФ - 1200 руб. Количество дней нетрудоспособности, оплаченных фондом, составило четыре дня.

Расчет взносов на обязательное социальное страхование за I квартал 2010 г. представлен в таблице:

Месяц	Совокупный доход, руб.	Необлагаемые выплаты, руб.	Облагаемая база, руб.	Тариф страховых взносов, %	Сумма страховых взносов, руб.
Январь	50 000	-	50 000	2,9	1 450
Февраль	50 000	-	50 000	2,9	1 450
Март	50 000	2 500	47 500	2,9	1 377,5
Итого за I квартал	150 000	2 500	147 500	2,9	4 277,5

В течение I квартала организация перечислила в бюджет ФСС РФ взносы в следующих размерах:

Месяц	Сумма, руб.
Февраль (уплачены взносы за январь)	1450
Март (уплачены взносы за февраль)	1450
Итого: I квартал	2900

Организация применяет общую систему налогообложения. Поэтому при заполнении разд. I формы-4 ФСС РФ бухгалтер указал шифр налогоплательщика - 071.

Состояние расчетов с ФСС РФ за I квартал, больничное пособие, расчетную базу и сумму начисленных страховых взносов бухгалтер указал в таблицах 1, 2 и 3 формы-4 ФСС РФ. Таблицы (в рублях и копейках) были заполнены следующим образом.

Таблица 1 (фрагмент)

Наименование показателя	Код строк	Сумма	
...			
Начислено страховых взносов	2	4277-50	
на начало квартала			-
за отчетный квартал (месяцы)			4277-50
Январь			1450-00
Февраль			1450-00
Март			1377-50
...			
Расходы на цели обязательного социального страхования	15	1200-00	
на начало квартала			-
за отчетный квартал (месяцы)			1200-00
Январь			-
Февраль			-
Март			1200-00
Перечислены страховые взносы	16	2900-00	
на начало квартала			-
за отчетный квартал (месяцы)			2900
дата, N платежного поручения			-

Январь	N, дата	-		
Февраль	N, дата	1450-00		
Март	N, дата	1450-00		
...				
Всего (стр. 12, 15, 16, 17)			18	4100-00
Задолженность за страхователем на конец отчетного (расчетного) периода			19	177-50
...				

Таблица 2 (фрагмент)

Наименование статей	Код строк	Количество дней, выплат, пособий	Расходы	
			всего	в т.ч. выплаты за счет средств федерального бюджета
1	2	3	4	5
ВЫПЛАТА ПОСОБИЙ		4	1200-00	-
По временной нетрудоспособности (число случаев 1) -----	1			
...				
ИТОГО (стр. 1, 3, 5, 6, 7, 14, 15)	16	4	1200-00	-

Таблица 3 "Расчет базы для начисления страховых взносов"
(фрагмент)

Наименование показателя	Код строки	Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц, в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Суммы, не подлежащие обложению в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Сумма выплат и иных вознаграждений физическим лицам, являющимся инвалидами I, II, III группы	Суммы, превышающие предельную величину базы для начисления страховых взносов, установленную в соответствии со ст. 8 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ	Итого база для начисления страховых взносов (гр. 3 - гр. 4 - гр. 5 - гр. 6)
1	2	3	4	5	6	7
Всего с начала расчетного периода	1	150 000-00	2 500-00	-	-	147 500-00
В том числе за последние три месяца отчетного периода (стр. 3 + 4 + 5)	2	150 000-00	2 500-00	-	-	147 500-00
в том числе	за 1 месяц	3	50 000-00	-	-	50 000-00
	за 2 месяц	4	50 000-00	-	-	50 000-00
	за 3 месяц	5	50 000-00	2 500-00	-	47 500-00

В таблице 4 разд. I по строке "Остаток задолженности на начало расчетного периода" бухгалтер указал "0". В остальных строках данной таблицы поставил прочерки.

Подчеркнем, что в таблице 8 указывают сумму выплат, произведенных за счет федерального бюджета. К таким выплатам, например, относятся доплаты к больничным пособиям, начисленные бывшим военнослужащим в соответствии с ч. 4 ст. 3 Закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ, выплаты сверх установленных размеров пособий гражданам, пострадавшим от радиации (при авариях на Чернобыльской АЭС, ПО "Маяк", Семипалатинском полигоне и т.д.).

В разд. III формы-4 ФСС РФ нужно показать расчетную базу, тарифы и состояние взаиморасчетов с ФСС РФ по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Размер страхового тарифа по этому виду взносов зависит от класса профессионального риска, присвоенного организации. В свою очередь, класс профессионального риска зависит от вида экономической деятельности организации.

Классификация видов экономической деятельности утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 18 декабря 2006 г. N 857. Многопрофильные организации, имеющие подразделения, деятельность которых отличается от основной, могут быть отнесены сразу к нескольким классам профессионального риска. Если вся деятельность организации отнесена к одному классу профессионального риска, то в составе расчетной ведомости заполняют разд. III один раз. Все показатели в нем указываются в целом по организации. Если же у организации есть подразделения с повышенными (пониженными) классами профессионального риска, то разд. III составляют по каждому из них.

Отметим, что если организация совмещает общую систему налогообложения с ЕНВД, то в форме-4 ФСС РФ нужно заполнить титульный лист, разд. I, II и III, а также таблицу 8. В разд. I в ячейке "Шифр" указать код 071.

Данные по сотрудникам, занятым в деятельности на общей системе налогообложения (их численность, выплаты, суммы расходов на обязательное социальное страхование), указываются в разд. I формы 4-ФСС РФ. В разд. II в ячейке "Шифр" указывается код 021. Данные по сотрудникам, занятым в деятельности на ЕНВД (их численность, выплаты, расходы на обязательное социальное страхование), указываются в разд. II формы 4-ФСС РФ.

Суммы выплат по сотрудникам, которые одновременно заняты в обоих видах деятельности, нужно распределить. Выплаты распределяются пропорционально доле доходов, полученных от каждого вида деятельности, в общем объеме доходов организации. С доли выплат, которые относятся к деятельности на общей системе налогообложения, страховые взносы нужно начислить по тарифу 2,9%. Эту часть выплат и сумму начисленных страховых взносов следует отразить в разд. I формы-4 ФСС РФ.

С доли выплат, которые относятся к деятельности на ЕНВД, страховые взносы на обязательное социальное страхование в 2010 г. не начисляют. Поэтому в форме-4 ФСС РФ эти суммы не отражаются.

Расходы на обязательное социальное страхование сотрудников, которые одновременно заняты в обоих видах деятельности, распределять не нужно. Пособия, начисленные таким сотрудникам за счет средств ФСС РФ, включаются в общую сумму расходов на обязательное социальное страхование и отражаются в таблице 2 разд. I. Такие рекомендации специалисты ФСС РФ дают в устных разъяснениях.

В разд. III следует указать сумму начисленных взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, рассчитанных в соответствии с классом профессионального риска. Также в этом разделе отражается сумма выплат по всем работникам организации и сумма больничных пособий, начисленных в связи с несчастным случаем на производстве или профзаболеванием.

В целом периодичность подачи расчетов по форме 4-ФСС РФ определяется отчетными периодами по взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Расчетным периодом по этому виду взносов

является календарный год. Он включает в себя четыре отчетных периода: I квартал, полугодие, девять месяцев и год (ст. 10 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). По итогам каждого отчетного периода организация должна составить и сдать расчет по форме 4-ФСС РФ.

Расчет по форме 4-ФСС РФ нужно сдать в территориальное отделение ФСС РФ до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом. Об этом сказано в п. 2 ч. 9 ст. 15 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ. Из буквального толкования этой нормы следует, что срок подачи отчетности истекает накануне, то есть в день, предшествующий 15-му числу месяца, следующего за отчетным периодом. Таким образом, в 2010 г. последний день, когда нужно представить форму 4-ФСС РФ, выпадал на:

- 14 апреля 2010 г. - при сдаче расчета за I квартал;
- 14 июля 2010 г. - при сдаче расчета за полугодие;
- 14 октября 2010 г. - при сдаче расчета за девять месяцев.

Расчет за 2010 г. нужно сдать не позднее 14 января 2011 г. включительно. Аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минздравсоцразвития России от 1 марта 2010 г. N 422-19.

Вместе с тем на титульном листе формы 4-ФСС РФ установлен иной срок представления расчета - не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Такая формулировка позволяет сделать вывод, что последней датой представления расчета является не 14-е, а 15-е число календарного месяца, следующего за отчетным периодом. В устных разъяснениях специалисты ФСС РФ подтверждали возможность организаций сдавать форму-4 ФСС РФ в сроки, предусмотренные самой формой. Однако следует отметить, что официальные разъяснения по применению Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ уполномочено давать только Минздравсоцразвития России (п. 1 Постановления Правительства РФ от 14 сентября 2009 г. N 731). Поэтому, чтобы избежать ответственности за несвоевременное представление отчетности, организациям следует придерживаться сроков, указанных в Письме от 1 марта 2010 г. N 422-19. При этом, если последний день сдачи отчетности является выходным, представить расчет следует в ближайший следующий за ним рабочий день (ч. 7 ст. 4 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ).

Также отметим, что организации, у которых нет обособленных подразделений, сдают расчеты в территориальные отделения ФСС РФ по своему местонахождению (ч. 9 ст. 15 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). Представление расчета организациями, у которых есть обособленные подразделения, имеет некоторые особенности. Если обособленное подразделение имеет отдельный баланс, расчетный счет и самостоятельно начисляет вознаграждения сотрудникам, то по страховым взносам, начисленным с этих вознаграждений, обособленное подразделение сдает расчет в территориальное отделение ФСС РФ по своему местонахождению. Если обособленное подразделение не отвечает этим условиям, обязанности плательщика страховых взносов оно не исполняет. Все показатели, связанные с деятельностью таких подразделений и влияющие на сумму страховых взносов, включают в расчет по головному отделению организации. В таком же порядке составляются расчеты по обособленным подразделениям, расположенным за пределами России. Это следует из положений ч. 11 и 14 ст. 15 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ.

Еще раз подчеркнем, что несвоевременная подача расчета является нарушением законодательства об обязательном страховании. При этом размер штрафов зависит от продолжительности опоздания и установлен в процентах от суммы взносов, которую нужно заплатить (доплатить) по расчету.

Расчет по форме-4 ФСС РФ объединяет в себе два вида отчетности: по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также по страхованию от несчастных случаев и профзаболеваний. Поэтому за несвоевременную подачу этой формы территориальное подразделение ФСС РФ может оштрафовать организацию одновременно по двум основаниям: по ст. 46 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ и по ст. 19 Закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ (Письмо ФСС РФ от 22 марта 2010 г. N 02-03-10/08-2328).

Если организация сдала расчет в течение 180 дней после установленного срока, размер штрафа составит 5% от суммы взносов по расчету. Этот штраф придется заплатить за каждый полный или неполный месяц просрочки. При этом общая сумма штрафа за весь период опоздания

не может быть больше 30% от суммы взносов по расчету. Минимальная сумма штрафа составляет 100 руб.

Если продолжительность опоздания более 180 дней, размер штрафа составит 30% от суммы взносов по расчету плюс 10% от этой суммы за каждый полный или неполный месяц просрочки начиная со 181-го дня. Минимальная сумма штрафа в этом случае составляет 1 тыс. руб.

Помимо этого, за несвоевременное представление расчета по страховым взносам предусмотрена и административная ответственность. По заявлению ФСС РФ суд может оштрафовать должностных лиц организации (например, руководителя) на сумму от 300 до 500 руб. (ч. 2 ст. 15.33 КоАП РФ).

Также отметим, что если среднесписочная численность организации за 2009 г. превышает 100 человек, то расчет по форме-4 ФСС РФ нужно сдавать только в электронном виде. Такой порядок распространяется и на вновь созданные организации, численность которых превышает 100 человек. Об этом сказано в ст. 61 Закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ. Порядок представления отчетности организациями с меньшей численностью законодательно не урегулирован. В связи с этим такие организации могут сдавать отчеты на бумаге.

Для подготовки отчетности можно использовать электронный портал ФСС РФ. После регистрации на нем можно заполнить форму-4 ФСС РФ и проверить правильность ее составления в автоматическом режиме.

Для передачи отчетности в электронном виде с применением ЭЦП создана единая точка приема - шлюз. Он позволяет отправить подписанный ЭЦП отчет и сформировать квитанцию о приеме. Для использования шлюза организация должна приобрести сертификат ЭЦП у любого аккредитованного фондом удостоверяющего центра. Список удостоверяющих центров размещен на сайте ФСС РФ. Такой порядок предусмотрен Технологией приема отчетности в электронном виде с применением ЭЦП, утвержденной Приказом ФСС РФ от 12 февраля 2010 г. N 19.

Особый порядок представления расчета предусмотрен для ликвидируемых организаций. Если решение о ликвидации принято до конца расчетного периода, форму-4 ФСС РФ нужно сдать до дня подачи заявления о ликвидации. При этом в расчет нужно включить данные за период с начала года (для вновь созданных организаций - с момента создания) и по день подачи расчета включительно. Сумму взносов, подлежащую уплате (доплате) по представленному расчету, организация должна будет перечислить в ФСС РФ в течение 15 календарных дней начиная со дня, следующего за днем представления расчета. Например, если организация планировала подать заявление о ликвидации 8 июня 2010 г., то форму-4 ФСС РФ нужно было представить не позднее 7 июня. В представленном расчете нужно было бы отразить данные за период с 1 января по 7 июня 2010 г. включительно. В период с 8 июня по 22 июня 2010 г. включительно организация должна была перечислить страховые взносы, подлежащие уплате (доплате) по представленному расчету. Такой порядок следует из положений ч. 15 ст. 15 Закона от 29 июля 2009 г. N 212-ФЗ.

Особенности формирования расчета по форме-4 ФСС РФ в целях расчета взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний

Для отчетности по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний используется расчет по форме-4 ФСС РФ, которая утверждена Приказом Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н. При этом, как уже отмечалось, форма-4 ФСС РФ предназначена не только для отчетности по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, но также и по взносам по нетрудоспособности и материнству. Порядок их уплаты регулируется Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ.

Форма-4 ФСС РФ применяется начиная с представления отчетности за I квартал 2010 г. (п. 2 Приказа Минздравсоцразвития России от 6 ноября 2009 г. N 871н, п. 3 ст. 16, ч. 1 ст. 41 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ). ФСС РФ также разработал и Порядок заполнения расчета, он носит рекомендательный характер и обновляется по мере внесения

изменений в форму-4 ФСС РФ. Данный Порядок размещен на сайте ФСС РФ (www.fss.ru) в разделе "Переход с 2010 года на уплату страховых взносов".

Напомним, что до 2010 г. необходимо было отчитываться по форме расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (форма-4 ФСС РФ), утвержденной Постановлением ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. N 111.

Расчет по форме-4 ФСС РФ обязаны представлять все страхователи. Это установлено пп. 4 п. 2 ст. 12 Федерального закона от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования". При этом порядок уплаты взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в 2010 г. не изменился - действие Закона N 212-ФЗ на такие взносы не распространяется (ч. 2 ст. 1 Закона N 212-ФЗ).

Пункт 2 ст. 6 Закона N 165-ФЗ называет в числе страхователей организации, граждан, а также органы исполнительной власти и органы местного самоуправления. Напомним, что по общему правилу страхователями являются работодатели, которые платят страховые взносы в ФСС РФ с выплат работникам.

При этом все страхователи независимо от режима налогообложения, который они применяют, являются плательщиками взносов в ФСС РФ в части страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (абз. 7 ст. 3 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний").

Расчет по форме-4 ФСС РФ является сводной формой отчетности по всем расчетам страхователя с ФСС РФ. В ней отражаются:

- сведения об уплате страховых взносов на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- данные о выплатах страхового обеспечения (пособий) работникам;
- сведения по взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Полный состав расчета включает в себя титульный лист и три раздела (всего девять листов). Каждый раздел состоит из нескольких таблиц. Структура расчета по форме-4 ФСС РФ выглядит следующим образом.

Наименование структурной единицы	Номер таблицы
Титульный лист	-
Раздел I для страхователей, уплачивающих страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	1, 2, 3, 4
Раздел II для страхователей-налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения	5, 6, 7, 8
Раздел III для страхователей, уплачивающих страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	9, 10, 11, 12, 13

Каждый раздел предназначен для отражения сведений определенной категорией страхователей. Как видно из приведенной таблицы, титульный лист и разд. I заполняют все страхователи, разд. II - страхователи-"спецрежимники", а разд. III - плательщики взносов "на травматизм".

Поскольку Порядок заполнения не устанавливает иное, страхователи должны подписывать и представлять расчет по форме-4 ФСС РФ в полном объеме. Причем неважно, заполняют они все разделы или нет.

Как уже отмечалось, все страхователи независимо от применяемого режима налогообложения обязаны представлять расчет по форме-4 ФСС РФ. Для страхователей, которые уплачивают страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, такая обязанность установлена п. 1 ст. 24 Федерального закона

от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ, а также п. 13 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 марта 2000 г. N 184.

Расчет по форме-4 ФСС РФ надо представлять по утвержденной форме. Бывает, что страхователи заполняют ее небрежно или вообще используют несоответствующие бланки ведомости. Такую ведомость исполнительный орган ФСС РФ может не принять. Это право ему предоставляет п. 4 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ.

Страхователи обязаны подавать расчет по форме-4 ФСС РФ ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (п. 1 ст. 24 Закона N 125-ФЗ, п. 5 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

Сегодня вопрос о том, когда следует начинать отчитываться перед ФСС РФ организациям, уплачивающим страховые взносы, решается неоднозначно. На наш взгляд, обязанность представлять отчетность возникает с того момента, когда организация зарегистрировалась в качестве страхователя. Причем факт отсутствия деятельности или работников не освобождает ее от этой обязанности. Напомним, что юридические лица регистрируются в качестве страхователей в течение пяти дней с момента представления налоговым органом сведений из ЕГРЮЛ (ст. 6 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ).

Данной позиции придерживаются и отдельные арбитражные суды (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 сентября 2008 г. N А33-15919/07-Ф02-3863/08, ФАС Западно-Сибирского округа от 8 мая 2007 г. N Ф04-2651/2007(33899-А27-6), ФАС Волго-Вятского округа от 10 апреля 2006 г. N А82-6404/2005-35). Приведенная судебная практика касается вопросов представления расчетной ведомости, применяемой до 2010 г. (утв. Постановлением ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. N 111). Однако мы считаем, что выводы судов можно распространить и на текущий порядок представления расчета по форме-4 ФСС РФ.

В то же время некоторые суды считают, что обязанность представлять отчетность возникает с момента начисления страховых взносов и осуществления страховых выплат. Значит, организация должна представлять отчетность с момента, когда установлены трудовые или гражданско-правовые отношения, ведь именно с этого момента начинает выплачиваться заработная плата (Постановления ФАС Поволжского округа от 26 января 2006 г. N А55-5985/05-22, ФАС Северо-Западного округа от 25 января 2005 г. N А26-10267/04-28, от 6 октября 2004 г. N А56-15968/04).

Что касается индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, то они приобретают статус страхователя только при наличии работников. Обязанность зарегистрироваться возникает у них после того, как они заключают трудовой договор с первым из нанимаемых работников либо гражданско-правовой договор, в соответствии с которым они обязаны уплачивать страховые взносы (ст. 6 Закона N 125-ФЗ). Исходя из сказанного представлять отчетность в ФСС РФ страхователи - физические лица должны также с момента регистрации в качестве страхователей.

Расчет по форме-4 ФСС РФ представляется в региональное отделение ФСС РФ по месту регистрации страхователя (п. 1 ст. 24 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ, п. 5 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ).

Правила регистрации страхователей в отделениях ФСС РФ содержатся в Постановлении ФСС РФ от 23 марта 2004 г. N 27. В частности, этим Постановлением утверждены:

- Порядок организации работы исполнительных органов Фонда социального страхования Российской Федерации по регистрации юридических лиц в качестве страхователей на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц;
- Порядок регистрации в качестве страхователей юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений и физических лиц в исполнительных органах Фонда социального страхования Российской Федерации.

Вместе с тем Приказом Минздравсоцразвития России от 7 декабря 2009 г. N 959н утвержден новый Порядок регистрации и снятия с регистрационного учета в территориальных органах ФСС

РФ страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений, а также физических лиц.

В целом организация регистрируется в отделениях ФСС РФ по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего самостоятельного обособленного подразделения. Такое подразделение имеет отдельный баланс, расчетный счет. Кроме того, оно самостоятельно начисляет выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, которые трудятся в данном подразделении (ст. 6 Закона N 125-ФЗ).

Расчет самостоятельные обособленные подразделения представляют в отделение ФСС РФ по месту своего нахождения, это установлено п. 7.4 Инструкции о порядке учета и расходования средств обязательного социального страхования, утвержденной Постановлением ФСС РФ от 9 марта 2004 г. N 22. В свою очередь, головная организация подает расчет по месту своего нахождения.

Организация-страхователь, у которой есть подразделения, выделенные в самостоятельные классификационные единицы, представляет в ФСС РФ расчет, составленный в целом по организации, и разд. III по каждому такому подразделению, это следует из положений разд. III Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ (п. 93). Например, ООО "Крокус" зарегистрировано в качестве страхователя по месту своего нахождения в г. Воронеже. Кроме того, у организации есть два структурных подразделения, которые не обладают признаками самостоятельности (не имеют расчетного счета). По месту нахождения этих подразделений организация на учет не вставала. При этом подразделения ООО "Крокус" выделены в самостоятельные классификационные единицы. В данном случае организации надо подать в территориальное отделение ФСС РФ г. Воронежа расчет по форме-4 ФСС РФ, заполненный в целом по организации, а также разд. III расчета, заполненный по подразделениям ООО "Крокус". Однако по месту нахождения подразделений компании расчет по форме-4 ФСС РФ подавать не нужно, поскольку там организация не зарегистрирована.

Индивидуальные предприниматели подают отчетность в ФСС РФ по месту жительства (п. 4 Порядка регистрации обособленных подразделений и граждан). Сказанное выше иллюстрирует таблица.

Категория страхователя	Куда надо представлять расчет
Вновь созданная организация, а также действующая организация, имеющая обособленные подразделения, не отвечающие признакам самостоятельности	По месту нахождения организации
Действующая организация, имеющая обособленные подразделения, отвечающие признакам самостоятельности	По месту нахождения организации и месту нахождения каждого обособленного подразделения
Физические лица, заключившие трудовой договор или гражданско-правовой договор, условиями которого предусмотрена выплата страховых взносов	По месту жительства физического лица

Расчет по форме-4 ФСС РФ можно представлять непосредственно в ФСС РФ лично или через своего представителя (п. 9 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ). А можно его отправить по почте заказным письмом (п. 10 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ)? Применительно к каждому из этих способов представления Расчета надо иметь в виду следующее (см. таблицу ниже).

Способ представления расчета по форме-4 ФСС РФ	Комментарии и пояснения	Что считается датой представления

<p>Лично или через своего представителя</p>	<p>Представитель организации может быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> - законным (например, директор организации, действующий на основании учредительных документов); - уполномоченным (например, бухгалтер, который действует по доверенности организации). <p>Представитель физического лица может быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> - законным (например, усыновитель, родитель, опекун, попечитель); - уполномоченным, т.е. любое физическое лицо, которое действует на основании нотариально удостоверенной доверенности (ст. ст. 27, 29 НК РФ). <p>Расчет по форме-4 ФСС РФ подается в двух экземплярах. Первый - остается в ФСС РФ, второй - с отметкой фонда о принятии возвращается страхователю (п. 9 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ)</p>	<p>День, когда расчет был фактически представлен</p>
<p>По почте</p>	<p>Расчет направляется почтовым отправлением с описью вложения. Сделать это можно до 24 часов последнего дня срока представления расчета (п. 8 ст. 6.1 НК РФ). При этом отправителю выдается соответствующая квитанция согласно пп. "б" п. 12 Правил оказания услуг почтовой связи (утв. Постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 г. N 221)</p>	<p>Дата отправки почтового отправления с описью вложения (п. 10 Порядка заполнения формы-4 ФСС РФ)</p>

Отметим, что страхователь может сдать отчетность в территориальные органы фонда по каналам электронной связи. С 2010 г. в отношении отдельных плательщиков взносов установлено обязательное представление расчетов по страховым взносам в электронной форме. Так, если у компании (предпринимателя) среднесписочная численность физических лиц, получающих вознаграждения, по итогам 2009 г. превысила 100 человек, то в 2010 г. ей необходимо отчитаться перед органами ФСС РФ в электронной форме (ст. 61 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ). С 2011 г. круг плательщиков страховых взносов, которые обязаны сдавать расчеты по страховым взносам в электронном виде, будет расширен - лимит среднесписочной численности будет снижен до 50 человек (ч. 10 ст. 15, ч. 2 ст. 62 Закона N 212-ФЗ).

Напомним, что действие Федерального закона от 24 июля г. N 212-ФЗ на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний не распространяется (ч. 2 ст. 1 данного Закона). В то же

время, если у компании (предпринимателя) есть работники, то она является страхователем сразу по двум основаниям - как плательщик страховых взносов "на травматизм" и как плательщик страховых взносов по нетрудоспособности и материнству (п. 1 ч. 1 ст. 5 Закона N 212-ФЗ, абз. 7 ст. 3 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ). Форма отчетности для указанных видов страхования применяется одна - расчет по форме-4 ФСС РФ.

Из указанного следует, что если количество работников компании (предпринимателя) превысит 100 человек, то форму отчетности необходимо будет представлять в электронном виде, в том числе и по страхованию от несчастных случаев и профзаболеваний.

Порядок представления отчетности в электронном виде в органы ФСС РФ утвержден Приказом ФСС РФ от 12 февраля 2010 г. N 19 "О внедрении защищенного обмена документами в электронном виде с применением электронной цифровой подписи для целей обязательного социального страхования".

В случае представления расчета по форме-4 ФСС РФ в электронной форме факт его приема будет подтверждаться квитанцией о приеме расчета и протоколом проверки (п. п. 3.3 - 3.5, 6.2 Порядка представления отчетности в электронном виде). Отметим, что в процессе сдачи отчетности страхователю может помочь интернет-портал ФСС РФ по адресу <http://fz122.fss.ru>, где можно заполнить ведомость, проверить ее правильность, используя специализированную программу (Письма ФСС РФ от 8 сентября 2006 г. N 02-10/04-9729, от 22 августа 2006 г. N 02-18/04-8959).

Ответственность за непредставление или несвоевременное представление отчетности установлена ст. 19 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ. Так, если страхователь представит Расчет с опозданием менее чем на 180 календарных дней, то ему грозит штраф в размере 5% суммы страховых взносов, которая подлежит уплате на основе этого расчета за каждый полный и неполный месяц со дня, когда его нужно было подать. Сумма штрафа не может быть более 30% указанной суммы страховых взносов и менее 100 руб. А если страхователь опоздает более чем на 180 календарных дней, то сумма штрафа составит 30% суммы страховых взносов плюс 10% за каждый полный и неполный месяц начиная со 181-го календарного дня после наступления срока подачи расчета. При этом штраф не может быть менее 1 тыс. руб.

Данные правила действуют с 1 января 2010 г. (п. 2 ст. 16, ч. 1 ст. 41 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ). Напомним, что до 2010 г. ответственность ограничивалась штрафом в 1 тыс. руб. и не зависела от того, на какой срок произошла задержка сдачи отчетности. При повторном нарушении штраф увеличивался до 5 тыс. руб. (абз. 6 п. 1 ст. 19 Закона N 125-ФЗ).

Органы ФСС РФ привлекают страхователей к ответственности в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения (абз. 8 п. 1 ст. 19 Закона N 125-ФЗ). Напомним, что такой порядок предусмотрен в гл. 15 НК РФ (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22 сентября 2009 г. N А43-403/2009-6-29 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 24 декабря 2009 г. N ВАС-16844/09)).

Глава 4. ОСОБЫЕ СЛУЧАИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Налоговым кодексом РФ предусмотрено несколько налоговых режимов: общий, упрощенная система налогообложения, упрощенный сельскохозяйственный налог, упрощенный налог на вмененный доход. Каждый из этих налоговых режимов имеет свою специфику, и в применении каждого из них есть свои сложности и трудности. Они могут возникать как по незнанию каких-то тонкостей работником или руководителем, так и из-за запутанности, а подчас и неясности законодательства.

Если говорить о совмещении налоговых режимов, то зачастую это пары "упрощенка" - "вмененка" либо "упрощенка" - "общий режим".

4.1. Совмещение упрощенной системы налогообложения и ЕНВД

Согласно п. 4 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, которые переведены на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения по другим видам своего бизнеса.

При этом ограничения по численности работников, а также стоимости основных средств и нематериальных активов, которые установлены гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

А вот предельная величина доходов, при которых возможен переход на упрощенную систему налогообложения, определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения. Согласно п. 2 ст. 346.12 Налогового кодекса организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 45 млн руб. "Слететь" же с УСН можно, заработав в год более 60 млн руб. Причем этот доход считается без учета выручки от деятельности, переведенной на ЕНВД.

4.1.1. Бухгалтерский учет

Упрощенная система налогообложения регулируется гл. 26.2 Налогового кодекса РФ. Упрощенная система налогообложения применяется как организациями, так и индивидуальными предпринимателями.

Сущность упрощенной системы налогообложения и ее привлекательность заключаются в том, что уплата целого ряда налогов заменяется уплатой упрощенного налога. Упрощенный налог рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Перейти на применение упрощенной системы налогообложения организации и предприниматели могут в добровольном порядке при соблюдении определенных условий. Заметим, что упрощенная система налогообложения дает дополнительные преимущества в виде возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также упрощенную форму бухгалтерского учета.

Ведение бухгалтерского учета в упрощенной системе налогообложения имеет свои особенности для организаций и индивидуальных предпринимателей. Рассмотрим их подробнее.

Как известно, организации обязаны вести два вида учета - налоговый и бухгалтерский. Налогоплательщики, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, находятся в более выгодном положении.

Так, для налогового учета им не нужно разрабатывать специальные регистры, так как налоговый учет ведется в специальной книге учета доходов и расходов. Форма книги учета доходов и расходов утверждена Приказом Минфина России от 31 декабря 2008 г. N 154н.

Что касается бухгалтерского учета, то организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, от его ведения освобождаются согласно ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Однако, несмотря на такую привилегию, организациям все же необходимо учитывать основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ).

Во-первых, для учета основных средств необходимо выполнять требования ПБУ "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н. Для учета нематериальных активов необходимо выполнять требования ПБУ "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н.

Во-вторых, необходимо составлять первичные документы по учету этих объектов и, наконец, вести бухгалтерские регистры по учету основных средств и нематериальных активов.

Однако на практике не все так привлекательно, как предполагали законодатели. В своих Письмах от 17 января 2008 г. N 03-04-06-01/6 и от 11 марта 2004 г. N 04-02-05/3/19 "О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения" специалисты Минфина России утверждают, что организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. К счастью, такие рекомендации касаются не всех организаций, а только тех из них, которые выплачивают дивиденды по итогам работы за год.

Напомним, что дивиденды - это та часть прибыли после налогообложения, которая распределяется между акционерами (участниками) предприятия пропорционально их доле в уставном (складочном) капитале (ст. 43 Налогового кодекса РФ). Аналогичным образом дивиденды определяются и в бухгалтерском учете.

По законодательству дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли организации в соответствии с п. 2 ст. 42 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" и п. 1 ст. 28 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью". Показатель чистой прибыли формируется в бухгалтерской отчетности организации. На основании бухгалтерского баланса и отчета о прибылях акционеры или участники общества утверждают сумму чистой прибыли и принимают решение о ее направлении на выплату дивидендов.

Кроме того, существуют случаи, когда организация не имеет права выплачивать дивиденды. Например, если:

- не полностью оплачен уставный капитал предприятия;
- налицо все признаки банкротства организации;
- стоимость чистых активов фирмы меньше уставного капитала и резервного фонда.

Чистые активы - это балансовая стоимость имущества организации, уменьшенная на сумму его обязательств. Порядок расчета чистых активов утвержден Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз. Правила расчета чистых активов, которые установлены для акционерных обществ, должны применяться и обществами с ограниченной ответственностью.

Согласно п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, ограничиваясь лишь учетом основных средств и нематериальных активов.

Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему, не составляют бухгалтерской отчетности, в которой была бы указана величина чистой прибыли, полученной за отчетный период. Кроме того, они не могут определить величину своих чистых активов, так как у них нет баланса.

Что же делать в этой ситуации?

Минфин считает, что для расчета чистых активов организации и выплаты дивидендов бухгалтеру необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. Например, предприятие, которое использует упрощенную систему налогообложения, получило по итогам 2009 г. прибыль. Собственники предприятия решили выплатить дивиденды. Для того чтобы осуществить это решение, сначала нужно восстановить бухгалтерский учет хозяйственных операций за прошедший год, составить все необходимые регистры бухгалтерского учета и сформировать бухгалтерскую отчетность.

Следует напомнить, что при упрощенной системе налогообложения организации все равно обязаны представлять статистическую отчетность и соблюдать Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный Решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. N 40.

Принимать наличные деньги от населения или от юридических лиц за проданные товары, работы, услуги предприятие (предприниматель), которое использует упрощенную систему налогообложения, может только с применением контрольно-кассовой техники. Это значит, что в

момент оплаты товара наличными денежными средствами организация (предприниматель), использующая упрощенную систему налогообложения, должна выдать покупателю кассовый чек, отпечатанный на контрольно-кассовой технике согласно Федеральному закону от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ.

Предпринимателям, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, не нужно вести книгу учета доходов и расходов по форме, которая утверждена совместным Приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430, ведь эта книга нужна предпринимателю только для того, чтобы рассчитать налог на доходы физических лиц. Те предприниматели, которые уплачивают упрощенный налог, от налога на доходы физических лиц освобождены (п. 3 ст. 346.11 и п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, предприниматели, работающие по "упрощенке", обязаны вести только книгу учета доходов и расходов по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 31 декабря 2008 г. N 154н.

Однако специалисты Минфина считают, что таким предпринимателям нужно изучить правила бухгалтерского учета.

Согласно п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ налогоплательщики-организации и предприниматели теряют право на применение упрощенной системы налогообложения, если остаточная стоимость находящихся в их собственности основных средств и нематериальных активов превысила 100 млн руб. При этом остаточная стоимость указанных внеоборотных активов должна определяться в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

По мнению специалистов Минфина России, при расчете остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов нельзя пользоваться Приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430. Порядок учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, который утвержден этим Приказом, используется только для расчета налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (п. 2 Порядка).

Следовательно, делают вывод специалисты Минфина России, индивидуальные предприниматели должны вести учет основных средств и нематериальных активов в целях подтверждения права на применение упрощенной системы налогообложения по правилам бухгалтерского учета.

Тем не менее организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от обязанности в полном объеме вести бухгалтерский учет на основании п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". Правда, это не относится к учету основных средств и нематериальных активов, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) и Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденным Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н. Фирме-"упрощенцу" необходимо закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета методы начисления амортизации по группам объектов основных средств и нематериальных активов в соответствии с п. 18 ПБУ 6/01 и п. 28 ПБУ 14/2007.

Компании же, переведенные на уплату упрощенного налога на вмененный доход, обязаны вести бухучет и составлять отчетность в общеустановленном порядке. И соответственно, заполнять и сдавать все формы и баланс организации.

Однако здесь есть свои тонкости. В частности, плательщики упрощенного налога на вмененный доход могут не применять Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02), поскольку они не являются плательщиками налога на прибыль в рамках деятельности, облагаемой ЕНВД. В частности, в Письме Минфина России от 14 июля 2003 г. N 16-00-14/220 говорится: "Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н, распространяется только на те виды хозяйственной деятельности (а следовательно, и на доходы и расходы, связанные с этими видами деятельности), в результате которых организация становится налогоплательщиком налога на прибыль". Аналогичные выводы содержатся и в Письме Минфина России от 25 июня 2008 г. N 07-05-09/3.

Таким образом, если организация совмещает специальные налоговые режимы, то она должна вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность в полном объеме по всем осуществляемым видам деятельности.

Однако существует и иная точка зрения на эту проблему. В частности, что компания, применяющая оба специальных налоговых режима, может не представлять в инспекцию баланс и отчет о прибылях и убытках, поскольку на уплату ЕНВД переводится не вся компания, а лишь отдельные виды ее деятельности, в то время как непосредственно режим налогообложения организации в целом - упрощенная система налогообложения. А "упрощенцы", как уже отмечалось выше, вести бухгалтерский учет не обязаны. Таким образом, следуя логике данного утверждения, даже если компания и осуществляет деятельность, подпадающую в данном регионе под ЕНВД, то составлять и сдавать отчетность нет необходимости.

Тут, однако, еще важна организационно-правовая форма компании. Например, акционерные общества вне зависимости от применяемого режима налогообложения обязаны вести бухгалтерский учет и сдавать отчетность, поскольку в соответствии со ст. 88 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" необходимо вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность.

Если же говорить об обществах с ограниченной ответственностью, то в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг в соответствии с п. 2 ст. 49 Федерального закона N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" общество обязано ежегодно публиковать годовые отчеты и бухгалтерские балансы.

Таким образом, компании, совмещающие упрощенную систему налогообложения с системой налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов предпринимательской деятельности, вести бухгалтерский учет и сдавать отчетность все-таки должны.

Индивидуальный предприниматель, применяющий по разным видам предпринимательской деятельности два различных специальных налоговых режима - упрощенную систему налогообложения и "вмененку", освобождается от ведения бухгалтерского учета и не обязан представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность. Такая мысль высказана в Письме Минфина России от 20 апреля 2007 г. N 03-11-05/75.

Акционерное общество по итогам I квартала, полугодия, девяти месяцев и года имеет право объявлять о выплате дивидендов по размещенным акциям. Такая возможность ему предоставлена в соответствии со ст. 42 Федерального закона N 208-ФЗ "Об акционерных обществах". Здесь важно помнить, что дивиденды выплачиваются только из чистой прибыли общества. Такая прибыль может быть определена по данным бухгалтерского учета.

Подобным правом на основании ст. 28 Федерального закона N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" обладают и общества с ограниченной ответственностью. В частности, общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Опять же ключевое понятие - чистая прибыль.

Указанный вид прибыли необходимо определять в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н). А именно: конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Акционерные общества, равно как и общества с ограниченной ответственностью, не могут выплачивать дивиденды или распределять между участниками прибыль, в случае если стоимость их чистых активов на конец периода составляет сумму меньшую, чем уставной капитал, а также и резервный фонд. Кроме того, нельзя выплатить дивиденды, и если стоимость чистых активов станет меньше размера уставного капитала в результате принятия решения о выплате дивидендов. Такая норма закреплена в п. 3 ст. 102 Гражданского кодекса РФ, а также в ст. 29 Федерального закона N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Стоимость чистых активов в соответствии с п. 3 ст. 35 Федерального закона N 208-ФЗ необходимо оценивать по данным бухгалтерского учета в Порядке, утвержденном совместным Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз. Если же говорить об обществах с ограниченной ответственностью, то федеральным законодательством стоимость чистых активов ООО не установлена. В такой ситуации, по мнению Минфина России, общества с ограниченной ответственностью вправе применять указанный выше совместный Приказ Минфина России и ФКЦБ. Такая позиция чиновников финансового ведомства изложена в Письме Минфина России от 26 января 2007 г. N 03-03-06/1/39.

Итак, в соответствии с п. п. 1 и 2 Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ оценка имущества, средств в расчетах и других активов и пассивов акционерного общества производится с учетом требований нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Непосредственно же под стоимостью чистых активов акционерного общества понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету.

Оценка имущества, средств в расчетах и других активов и пассивов акционерного общества производится с учетом требований положений по бухгалтерскому учету и других нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Для оценки стоимости чистых активов акционерного общества составляется расчет по данным бухгалтерской отчетности.

Исходя из вышесказанного компаниям, применяющим упрощенную систему налогообложения и выплачивающим доходы в виде дивидендов другим организациям или физическим лицам, необходимо определять чистую прибыль и стоимость чистых активов в соответствии с правилами бухгалтерского учета. А что это означает? Это означает, что акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, совмещающие упрощенную систему налогообложения с "вмененкой", в целях определения чистой прибыли к стоимости чистых активов обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность по общеустановленной форме и представлять эту отчетность по требованию акционеров.

4.1.2. Налоговый учет

В соответствии со ст. 346.24 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности в той мере, в которой это необходимо для исчисления налоговой базы и суммы налога на основании книги учета доходов и расходов. Форма данной книги утверждена Приказом Минфина России N 154н. В зависимости от выбранного объекта налогообложения в книгу необходимо заносить доходы или доходы и расходы, относящиеся к упрощенной системе налогообложения. Кроме того, в книге доходов и расходов должны фиксироваться пропорционально определенным расходам, приходящиеся на деятельность, по которой применяется упрощенная система налогообложения.

"Упрощенцам" предоставлено право выбора, какой из двух объектов налогообложения они будут применять: доходы или доходы за минусом расходов. В первом случае нужно учитывать для целей налогового учета доходы. Во втором - налогоплательщику необходимо учитывать как полученные доходы от деятельности, так и сумму понесенных расходов.

Если же говорить о ЕНВД, то здесь следует помнить, что в данном случае считают налог по-другому. Здесь объектом налогообложения является вмененный доход налогоплательщика. Налоговая база представляет собой произведение базовой доходности по определенному виду деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Кроме того, базовая доходность должна быть скорректирована на корректирующие коэффициенты К1 и К2. К1 учитывает индекс изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации. На этот коэффициент и умножается базовая доходность. Второй коэффициент устанавливают муниципальные власти. Он (коэффициент) зависит от особенностей ведения предпринимательской деятельности. В частности, имеют значение ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величина доходов, особенности места ведения

предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения и многое другое.

При режиме налогообложения в виде ЕНВД размер получаемых доходов и величина понесенных расходов для целей налогообложения значения не имеют.

Как видим, каждый режим имеет свои сложности. А если режимы совмещены? Если оба специальных налоговых режима (УСН и ЕНВД) применяют одновременно, то расчет ЕНВД по видам предпринимательства, переведенным на специальный налоговый режим, ничем не отличается от того, как если бы компания применяла только систему в виде налогообложения упрощенным налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

С ситуацией, когда организация-"упрощенец" наряду с ЕНВД платит упрощенный налог с объекта "доходы", тоже принципиальных отличий нет. В соответствии со ст. 346.15 Налогового кодекса РФ при применении упрощенной системы налогообложения необходимо учитывать доходы от реализации и внереализационные доходы. А те поступления, что упомянуты в ст. 251 Налогового кодекса РФ, в налоговую базу не включают.

В частности, не учитываются следующие доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

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

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером));

3.1) в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с гл. 21 настоящего Кодекса при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

3.2) в виде имущественного взноса Российской Федерации в имущество государственной корпорации, государственной компании или фонда, созданных Российской Федерацией на основании федерального закона, формирование уставного капитала в которых не предусмотрено;

3.3) в виде субсидий, полученных из федерального бюджета государственной корпорацией, которая создана Российской Федерацией на основании федерального закона и формирование уставного капитала которой не предусмотрено, в размере средств, переданных этой государственной корпорацией в 2009 г. в собственность Российской Федерации;

4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

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

б) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в

государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации";

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

12) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями ст. ст. 78, 79, 176, 176.1 и 203 настоящего Кодекса из бюджета (внебюджетного фонда);

13) в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами:

в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям;

в виде средств бюджетов, выделяемых осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на долевое финансирование

проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства";

в виде полученных грантов. В целях настоящей главы грантами признаются денежные средства или иное имущество, в случае если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления - СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным представлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций - членов общества взаимного страхования;

в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике";

в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов, в случае если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, взимаемых в порядке, установленном уполномоченным органом в области использования воздушного пространства;

в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с Федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

15) в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

16) в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов расчетных цен на драгоценные камни;

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

18) в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с ч. 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;

21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации;

22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации;

24) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

25) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со ст. 300 настоящего Кодекса ранее уменьшали налоговую базу);

26) в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

27) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

28) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи;

29) в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью;

30) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке;

31) в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию;

32) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем;

33) доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Для целей настоящей главы под эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, понимается использование таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг;

33.1) в виде средств, полученных от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций;

34) доходы банка развития - государственной корпорации;

35) в виде сумм дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих;

36) доходы налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные для российских организаторов Олимпийских игр и Паралимпийских игр законодательством Российской Федерации, а также их уставными документами;

36.1) доходы налогоплательщиков, являющихся российскими маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в соответствии со ст. 3.1 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", полученные в связи с исполнением обязательств маркетингового партнера Международного олимпийского комитета, в том числе доходы от реализации товаров

(работ, услуг), имущественных прав, от безвозмездного использования олимпийских объектов, доходы в виде курсовых разниц, полученные в результате такой деятельности;

37) в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных по концессионному соглашению в соответствии с законодательством Российской Федерации;

38) доходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2007 г. N 185-ФЗ "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства" (далее - Федеральный закон "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства") некоммерческой организации, которые получены от размещения временно свободных денежных средств;

39) денежные средства, полученные страховщиком, осуществившим прямое возмещение убытков потерпевшему в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, от страховщика, который застраховал гражданскую ответственность лица, причинившего вред имуществу потерпевшего;

40) в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах;

41) доходы, полученные общероссийским общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации об общественных объединениях, Олимпийской хартией Международного олимпийского комитета и на основе признания Международным олимпийским комитетом, и общероссийским общественным объединением, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации об общественных объединениях, Конституцией Международного паралимпийского комитета и на основе признания Международным паралимпийским комитетом, в рамках соглашений о передаче имущественных прав Олимпийским комитетом России и Паралимпийским комитетом России (в том числе прав использования результатов интеллектуальной деятельности и (или) средств индивидуализации) в денежной и (или) натуральной формах (спортивная экипировка, оказание услуг по проезду, проживанию и страхованию членов олимпийской делегации Российской Федерации и паралимпийской делегации Российской Федерации) от российских и иностранных организаторов XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" в период организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений:

1) осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, а также отчисления на формирование в установленном ст. 324 настоящего Кодекса порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами;

1.1) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике";

2) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

3) средства, предоставленные из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

4) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

5) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

6) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97% направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

6.1) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

8) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

9) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

10) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

12) средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств", и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов;

13) денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

14) денежные средства, полученные некоммерческими организациями - собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

15) денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций";

16) имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности.

В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

Исходя из этого важным является правильное налаживание раздельного учета доходов по предприятию. Выручка, относимая к ЕНВД, в расчет налоговой базы по упрощенному налогу не будет входить.

Однако и здесь могут быть подводные камни. Трудности при совмещении двух специальных налоговых режимов начинаются, если объектом налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на величину расходов. В этом случае необходимо четко определить сумму доходов и расходов. Это вдвойне важно, когда речь заходит о косвенных затратах, относящихся к обоим видам налогообложения, так как ошибки при определении их размера приводят к завышению или занижению сумм упрощенного налога, подлежащего уплате при упрощенной системе налогообложения.

4.1.3. Раздельный учет

Организация обязана вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций. Таково требование п. 7 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ.

Однако в налоговом законодательстве нет четкого определения порядка организации данного учета, и налогоплательщики имеют право сами определять порядок ведения раздельного учета при совмещении режимов. Подтверждение тому - Письма Минфина России от 4 октября 2006 г. N 03-11-04/3/431, а также от 26 октября 2006 г. N 03-06-01-04/195. В них сотрудники главного финансового ведомства рекомендуют открывать к счетам бухгалтерского учета отдельные субсчета. На этих субсчетах нужно отражать операции по разным видам деятельности в разрезе конкретных активов и обязательств. В этом случае определить, от какого вида деятельности поступил доход, достаточно просто. Сложнее дело обстоит с расходами, особенно если затраты нельзя отнести к конкретному виду деятельности. Тогда затраты распределяют пропорционально доле соответствующих доходов в общем объеме всех поступлений компании, такой порядок определен в п. 8 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ. Здесь, в частности, речь идет об общехозяйственных расходах, аренде офиса, зарплате руководителя и главного бухгалтера и т.п.

Налоговым кодексом РФ не уточнено, за какой период необходимо брать доходы. ЕНВД фирмы платят ежеквартально. Для тех, кто применяет упрощенную систему налогообложения, налоговым периодом является год, а отчетными периодами являются I квартал, полугодие и

девять месяцев. Причем налоговую базу "упрощенцы" считают нарастающим итогом. Поэтому для расчета пропорции доходы также определяются нарастающим итогом.

Приказом об учетной политике утверждается рабочий план счетов, а также методика распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов, иначе говоря издержек обращения. Организации, уплачивающие упрощенный налог на вмененный доход, могут уменьшать его сумму на величину уплаченных за период пенсионных взносов. А если взносы были перечислены после того, как налоговый период закончился, но до сдачи отчетности? На сумму этих взносов также можно уменьшить сумму ЕНВД за этот налоговый период.

Также плательщик ЕНВД вправе уменьшить налог на сумму "больничных", выплаченных за счет собственных средств. Однако и здесь есть свои ограничения: сумма пенсионных взносов и "больничных", которые налогоплательщик может принять к расчету в целях ЕНВД, не может превышать половины, то есть 50% от суммы налога. Такая норма закреплена в п. 2 ст. 346.32 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики-"упрощенцы", которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, имеют право уменьшать сумму налога, уплачиваемого при упрощенной системе налогообложения, на величину уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности. Если же говорить о "больничных", то значение имеют начисленные и, что принципиально важно, фактически выданные пособия. Кроме того, обязательный момент - пособия фирма должна выплатить за счет собственных средств, а не за счет ФСС РФ. Если эти условия соблюдены, то можно уменьшать размер упрощенного налога на сумму таких выплат. Однако и здесь, как в ситуации с ЕНВД, в расчет могут быть приняты суммы выплаченных пособий без уменьшения суммы пособия на НДФЛ. Но и это еще не все. Общая сумма упрощенного налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, не может быть уменьшена более чем на 50% на основании ст. 346.21 Налогового кодекса РФ.

Компании, которые выбрали объектом налогообложения при упрощенной системе налогообложения доходы за вычетом понесенных расходов, "больничные" и взносы по пенсионному страхованию вправе включать в расходы при расчете упрощенного налога.

В этом случае также важно помнить о раздельном учете.

В случае, когда работник организации, совмещающей оба рассматриваемых нами специальных налоговых режима, занят во "вмененной" или "упрощенной" деятельности, сложностей возникнуть не должно. И взносы на пенсионное страхование, начисленные с фонда заработной платы, и выданные ему "больничные" уменьшают соответствующий налог: упрощенный налог при упрощенной системе или ЕНВД.

А вот когда работник трудится в должности, которую нельзя четко определить как "вмененную" или "упрощенную", тут могут возникнуть осложнения. Здесь разделяем страховые взносы в Пенсионный фонд РФ. В Письмах Минфина России от 4 сентября 2008 г. N 03-11-05/208 и от 3 мая 2007 г. N 03-11-04/3/140 по этому поводу говорится следующее: "Согласно п. 2 ст. 346.32 Кодекса сумма упрощенного налога на вмененный доход, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается упрощенный налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма упрощенного налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

В соответствии с п. 8 ст. 346.18 НК РФ налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату упрощенного налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 НК РФ, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам.

В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Указанной нормой Кодекса следует руководствоваться и налогоплательщикам, применяющим одновременно упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде упрощенного налога на вмененный доход, при распределении между указанными специальными режимами налогообложения сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающих сумму налогов, уплачиваемых в рамках этих специальных налоговых режимов". При этом доходы необходимо брать нарастающим итогом с начала года, даже в ситуации, когда компания прекратила деятельность, по которой применяла упрощенную систему налогообложения.

Распределять страховые пенсионные взносы между видами деятельности при использовании различных специальных налоговых режимов необходимо ежемесячно.

И делать это нужно пропорционально удельному весу выплат и вознаграждений, начисленных по каждому виду деятельности, в общей сумме базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Такое мнение нашло свое отражение в Письме Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 03-11-04/3/197, где сказано, что сумма уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование распределяется между указанными режимами налогообложения пропорционально удельному весу выплат и вознаграждений, начисленных по каждому виду деятельности, в общей сумме базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ежемесячно. Аналогичные выводы содержатся и в Письмах Минфина России от 17 ноября 2008 г. N 03-11-02/130, от 4 сентября 2008 г. N 03-11-05/208.

Поэтому при заполнении формы налоговой декларации по упрощенному налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, утвержденной Приказом Минфина России от 8 декабря 2008 г. N 137н, сумма страховых взносов, распределенная в указанном порядке, суммируется за три месяца квартала. В любом случае фирме разумнее всего прописать в приказе об учетной политике такой порядок распределения, который будет давать более достоверный результат.

Если же обратиться к пособиям по временной нетрудоспособности, здесь важно иметь в виду точку зрения Минфина России, озвученную в Письме от 13 февраля 2008 г. N 03-11-02/20 "Расчет "больничных" при совмещении режимов налогообложения". В нем сказано: "Исчисленная в указанном порядке сумма пособия по временной нетрудоспособности работникам, занятым в нескольких видах деятельности, распределяется между видами деятельности, переведенными на уплату упрощенного налога на вмененный доход, и видами деятельности, налогообложение которых осуществляется в рамках общего режима налогообложения, пропорционально доле доходов организации от деятельности, облагаемой упрощенным налогом на вмененный доход, в общем доходе организации по всем видам деятельности, полученным за месяц, в котором наступила временная нетрудоспособность". Переводя с официального языка на простой, можно сказать, что сумма "больничных" работнику, занятому в нескольких видах деятельности, распределяется между этими видами деятельности пропорционально доле получаемых фирмой от этой деятельности доходов. В этом случае сумма доходов берется в том месяце, когда наступила временная нетрудоспособность.

4.1.4. Нюансы совмещения УСН и ЕНВД

Раздельный учет не обошел стороной и основные средства с нематериальными активами. Основные средства и нематериальные активы, которые есть на балансе фирмы, совмещающей разные специальные налоговые режимы, необходимо учитывать раздельно на основании текста п. 7 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ.

А если имущество используется компанией в разных видах "спецрежимной" деятельности, таких как "вмененная" и "упрощенная"?

Субъектам упрощенной системы налогообложения, которые платят упрощенный налог с доходов за минусом расходов, отдельный учет основных средств особенно необходим, поскольку в соответствии со ст. 346.16 Налогового кодекса РФ первоначальная стоимость приобретенных, построенных или созданных основных средств и нематериальных активов, равно как расходы на ремонт, модернизацию, реконструкцию, необходимо учитывать для целей расчета упрощенного налога. Компании, выбравшие в качестве объекта налогообложения упрощенным налогом доходы, могут расходную часть не учитывать, что существенно облегчает жизнь бухгалтеру. Точно так же для расчета ЕНВД доходы и расходы не имеют никакого значения, так как на размер ЕНВД влияет только вмененный доход, рассчитываемый на основе базовой доходности по каждому конкретному виду деятельности, а также физических показателей и поправочных коэффициентов К1 и К2.

В случае совмещения режимов налогообложения стоимость основных средств и нематериальных активов, используемых в видах деятельности, подпадающих под разные режимы, необходимо делить пропорционально показателю дохода от реализации как в целом по организации, так и по каждому виду деятельности. Это означает признавать затраты на приобретение основных средств при расчете упрощенного налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в той их части, которая соответствует доле дохода налогоплательщика по деятельности, которая облагается этим налогом, в общей сумме дохода по всем видам деятельности организации.

Однако важным моментом здесь является то, что в расчет необходимо брать именно доходы от реализации, а не все поступления. Внереализационные доходы, которыми являются поступления:

1) от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 Налогового кодекса РФ;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 Налогового кодекса РФ;

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

7) в виде сумм восстановленных резервов;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 Налогового кодекса РФ;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемого в порядке, предусмотренном ст. 278 Налогового кодекса РФ;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных)), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи

с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

11.1) в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

12) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации или с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;

14) 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. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации;

15) в виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии;

16) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации;

17) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов), в случае если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных пп. 21 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;

19) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом положений ст. ст. 301 - 305 Налогового кодекса РФ;

20) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

21) в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным пп. 43 и 44 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ (оценка стоимости указанной в настоящем пункте продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции, установленным ст. 319 Налогового кодекса РФ), трудно отнести к какому-либо конкретному виду предпринимательства. Да и ЕНВД облагаются не все, а лишь определенные виды деятельности. Таким образом, внереализационные доходы не берут в расчет доли расходов. Вместе с тем при налогообложении они учитываются.

Списание же расходов в виде стоимости основных средств и нематериальных активов, а точнее, порядок оного зависит от времени приобретения имущества, а именно до или после перехода на упрощенную систему налогообложения. Это важно постольку, поскольку при применении упрощенной системы налогообложения затраты признаются кассовым методом.

Поэтому, чтобы включить стоимость такого имущества в расходы, оно должно быть оплачено, в соответствии с п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ.

А если основные средства либо нематериальные активы куплены до перехода на упрощенную систему налогообложения?

Организации, уплачивающие упрощенный налог с разницы между доходами и расходами, первоначальную стоимость основных средств, купленных до перехода на упрощенную систему налогообложения, списывают в особом порядке. Этот порядок определен пп. 2 п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ:

"Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения - с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет".

Так же, как и при общем режиме налогообложения, срок списания основного средства или нематериального актива зависит от срока полезного использования. Этот срок определяется в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

В общих чертах порядок списания основных средств в зависимости от срока полезного использования можно описать следующим образом. Если основное средство или нематериальный актив имеет срок полезного использования до трех лет включительно - его стоимость необходимо списывать в расходы равными частями в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со ст. 259 НК РФ) за вычетом не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) таких сумм.

Также здесь надо помнить, что в соответствии со ст. 170 Налогового кодекса РФ при переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Следующая ситуация - когда основные средства и нематериальные активы куплены в период применения упрощенной системы налогообложения.

В случае, когда основное средство либо нематериальный актив компания приобретает, а также сооружает, изготавливает, создает самостоятельно и вводит в эксплуатацию в период

применения упрощенной системы налогообложения, стоимость этих объектов включается в расходы не сразу, а равными долями до конца года.

Если же обратиться к "входному" НДС, уплаченному при покупке основного средства, то его следует включать в расходы в таком же порядке, как и стоимость самих основных средств и нематериальных активов, к которым этот налог относится. А учитывается в расходах он обособленно. В пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ по этому поводу сказано буквально следующее: "...суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов в соответствии с настоящей статьей и статьей 346.17 настоящего Кодекса". Следовательно, налогоплательщики должны также вести отдельный учет сумм НДС, уплаченных поставщикам товаров (работ, услуг).

Для ведения отдельного учета расходов в виде стоимости "общих" основных средств и нематериальных доходов, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, можно использовать показатель дохода налогоплательщика от реализации за квартал.

Если организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, приобрели основные средства в рассрочку, то они вправе списывать в расходы их частично оплаченную стоимость, не дожидаясь момента полного расчета за это имущество с продавцом.

Купленное в период применения "упрощенки" основное средство может быть списано равномерно в течение года. А если это основное средство оплачено частями, а не целиком? Тогда каждый квартал необходимо определять, какую часть стоимости относить на расходы. Например, если первый платеж прошел в I квартале, то оплаченную часть стоимости основного средства целесообразно включать в расходы в каждом квартале года. В случае, когда следующий платеж произошел во II квартале, его распределяют уже на три квартала. Обратите внимание, в этом случае во II квартале в расходы будут отнесены 1/4 стоимости основного средства, оплаченного в I квартале, и треть стоимости этого имущества, оплаченного во II квартале.

Если основное средство используется в разных видах деятельности, то оплаченную часть необходимо дополнительно распределять между видами деятельности фирмы.

Для определения налоговой базы по упрощенному налогу "упрощенцы" имеют право уменьшать полученные доходы на расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств. Об этом сказано в пп. 1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ: "При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы: расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств..."

Перечисленные расходы, а именно на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенные в период действия упрощенной системы налогообложения, могут быть приняты для целей налогообложения с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию, то есть с момента приема к учету. А это означает, что расходы по реконструкции объекта основных средств, который будет введен в эксплуатацию после проведения указанных работ в сентябре, можно будет учесть при определении налоговой базы начиная с сентября этого же года. И в течение налогового периода перечисленные выше расходы должны приниматься за отчетные периоды равными долями.

Такие же разъяснения приведены в Письме Минфина России от 28 января 2008 г. N 03-11-04/2/14 "Об учете расходов на реконструкцию при применении упрощенной системы налогообложения".

Теперь о том, если указанные работы проведены организацией, совмещающей упрощенную систему налогообложения с уплатой ЕНВД. Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, применяемых в деятельности, подпадающей под оба режима, необходимо списывать в порядке, описанном ранее,

то есть пропорционально доходам от реализации от каждого вида предпринимательства в общей выручке компании.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ "упрощенцы" могут уменьшить налоговую базу по упрощенному налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения, на расходы, связанные с ремонтом основных средств, в том числе и арендованных. Однако если ремонт осуществляет арендатор, то учесть потраченные на него деньги при расчете упрощенного налога можно только при условии, что договором или законом предусмотрена обязанность арендатора по проведению ремонта (ст. 616 Гражданского кодекса РФ). Понятно, что указанные расходы арендодатель компенсировать арендатору не должен. В противном случае о списании таких расходов не может быть и речи.

Расходы на ремонт признают, если они фактически оплачены (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ) и соответствуют критериям, установленным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Если налогоплательщик использует основные средства в обоих видах деятельности (при совмещении специальных режимов налогообложения), то учесть расходы на их ремонт при исчислении упрощенного налога можно пропорционально доле дохода от реализации по деятельности, переведенной на "упрощенку", в общем объеме дохода от реализации. Такой порядок распределения расходов на ремонт основных средств должен быть закреплен в учетной политике организации.

Напомним: "входной" НДС, уплаченный поставщикам материалов, используемых во время ремонта, или подрядчикам, выполняющим ремонтные работы, включается в расходы при упрощенной системе налогообложения на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Сумму налога также придется делить между видами деятельности.

Представим ситуацию, что основное средство, использующееся в деятельности с разными специальными налоговыми режимами, продают до истечения трех лет с момента покупки.

Организации, имеющие объект налогообложения упрощенным налогом с разницы между доходами и расходами, стоимость основных средств, купленных до перехода на упрощенную систему налогообложения, списывают в особом порядке. В случае, когда организация продает или списывает с баланса основное средство до истечения трех лет с момента его приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения), налогоплательщику необходимо пересчитать налоговую базу по упрощенному налогу. Пересчет нужно осуществлять за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи), при этом учитывать положения гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ. Помимо этого, необходимо будет уплатить дополнительную сумму налога и пени. Об этом сказано в п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, а именно: "В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с настоящей главой (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком)) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени".

А если основное средство перестает использоваться во "вмененной" деятельности и передается для операций, облагаемых в рамках упрощенной системы налогообложения?

Нередко может возникнуть ситуация, когда основное средство, используемое в деятельности, облагаемой упрощенным налогом на вмененный доход, решают передать для применения в операциях, облагаемых упрощенным налогом в связи с упрощенной системой налогообложения.

Можно ли учесть стоимость этого основного средства при расчете упрощенного налога по упрощенной системе налогообложения?

В соответствии с п. 2.1 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ в случае перехода на упрощенную систему налогообложения организация, применяющая систему налогообложения в виде ЕНВД, на дату указанного перехода в налоговом учете должна отразить остаточную стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые были оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения. В таком случае указанная стоимость будет равна разнице между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности.

Не стоит забывать о том, что налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД для отдельных видов деятельности, иные виды бизнеса, в соответствии с п. 7 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Кроме того, Налоговым кодексом РФ в пп. 3 п. 3 ст. 346.16 установлен порядок включения в состав расходов, учитываемых при определении объекта налогообложения организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, расходов на приобретение основных средств в отношении основных средств, приобретенных до перехода на данную систему налогообложения по определенным видам предпринимательской деятельности. Данный порядок применим и при передаче основного средства с того вида деятельности, по которому применяется система налогообложения в виде упрощенного налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, на тот вид деятельности, по которому применяется упрощенная система налогообложения.

А стоимость основных средств в таком случае будет приниматься равной остаточной стоимости этого имущества на момент начала его использования в том виде деятельности, по которому применяется упрощенная система налогообложения.

Если же организация уплачивает упрощенный налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, то в соответствии с нормами Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" она не освобождается от обязанности ведения бухгалтерского учета и ведет его в общеустановленном порядке.

Учитывая вышесказанное, остаточную стоимость основного средства на момент начала его использования в том виде деятельности, по которому применяется упрощенная система налогообложения, у организаций, применяющих систему налогообложения в ЕНВД для отдельных видов деятельности, необходимо рассчитывать по данным бухгалтерского учета.

В случае передачи объекта основных средств из одного подразделения компании в другое необходимо оформлять накладную на внутреннее перемещение объектов основных средств по форме N ОС-2, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7. Данные о перемещении объектов основных средств затем вносятся в инвентарную карточку учета объектов основных средств по форме N ОС-6.

После передачи основного средства в подразделение организации, осуществляющее деятельность, по которой применяется УСН, амортизация в бухгалтерском учете продолжает начисляться в том же неизменном порядке, как и при использовании основного средства в деятельности, по которой уплачивается ЕНВД, в соответствии с п. п. 22, 23 ПБУ 6/01 "Основные средства".

А если основное средство, использовавшееся в деятельности, подпадающей под "вмененку", продают?

Если организация, применяющая упрощенную систему, решает продать основные средства, которые использовались в деятельности, переведенной на ЕНВД? В этом случае налог с операции по продаже нужно уплатить в рамках упрощенной системы налогообложения.

Сделка по продаже бывших в употреблении основных средств не может считаться сделкой, совершенной в рамках предпринимательской деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, поскольку в п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ приведен исчерпывающий перечень видов деятельности, которые облагаются ЕНВД. Так вот, продажа собственных основных средств в этом перечне отсутствует. А это означает, что выручку от реализации такого имущества необходимо включать в состав доходов, облагаемых упрощенным налогом в рамках упрощенной системы налогообложения, в том периоде, в котором покупатель оплатит это оборудование.

Кроме того, важно помнить, что правила раздельного учета обязывают налогоплательщика учитывать имущество, используемое в деятельности, облагаемой ЕНВД, отдельно от другого имущества (п. 7 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ). То есть, если имущество было куплено изначально для "вмененной" деятельности, учесть расходы на его покупку как расходы на приобретение основного средства в рамках упрощенной системы налогообложения нельзя.

Более того, при продаже основных средств не списанная в расходы при применении "упрощенки" остаточная стоимость не может быть учтена для целей налогообложения. Мотивируя эту точку зрения, Минфин России ссылается на то, что перечень расходов, указанных в п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, является исчерпывающим. А статья расходов "Остаточная стоимость основных средств" в этом списке не упомянута.

Однако если есть желание и возможности, с минфиновцами можно поспорить. Суть в том, что плательщики налога на прибыль имеют право при реализации амортизируемого имущества включать в состав расходов остаточную стоимость основного средства в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ. Таким образом, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут находиться в неравном положении в сравнении с организациями, находящимися на общем режиме налогообложения, что недопустимо в соответствии со ст. 3 Налогового кодекса РФ.

Еще одним немаловажным фактором является то, что налоговые последствия не должны зависеть от формы осуществления предпринимательской деятельности и основания возникновения гражданско-правовых обязательств. Кроме того, они не должны зависеть также от выбранной налогоплательщиком системы налогообложения.

Подводя итог всему вышесказанному, можно резюмировать, что без споров с налоговой службой включить в расходы стоимость основного средства, которое использовалось в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, вряд ли получится.

4.2. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов

4.2.1. Бухгалтерский учет основных средств

Как уже было сказано выше, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета (ст. 4 Федерального закона № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Это положение не касается основных средств, бухгалтерский учет которых ведется непрерывно: до перехода на упрощенную систему налогообложения, в период применения "упрощенки", после возврата на общий режим налогообложения.

Правила бухгалтерского учета основных средств предусматривают:

- выполнение требований ПБУ 6/01;
- составление первичных учетных документов по основным средствам;
- ведение бухгалтерских регистров по учету основных средств.

Кроме первоначальной стоимости основных средств и сумм начисленной амортизации, никаких других показателей отражать в бухгалтерском учете не нужно. Поэтому и проводки методом двойной записи бухгалтерам этих предприятий делать не придется.

Требования ПБУ 6/01

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденное Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах. По этим правилам предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, в целях бухгалтерского учета должны:

- формировать первоначальную стоимость основных средств;
- устанавливать срок их полезного использования;
- начислять амортизацию одним из четырех способов (кроме объектов, перечисленных в п. 17 ПБУ 6/01).

Основные средства, стоимость которых не превышает 20 тыс. руб. или иного лимита, установленного в приказе об учетной политике, можно учесть в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов и списать сразу по мере отпуска в эксплуатацию.

Тут же отметим, что в налоговом учете под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 40 тыс. руб. (Федеральный закон от 27 июля 2010 г. N 229-ФЗ).

Согласно п. 15 ПБУ 6/01 предприятие может один раз в год проводить переоценку группы однородных объектов основных средств. Переоценка проводится по текущей стоимости путем индексации или прямого пересчета по рыночным ценам, которые необходимо подтвердить документально.

Предприятие, перешедшее на "упрощенку", может провести модернизацию или реконструкцию основных средств. Если после этого срок полезного использования основного средства, его мощность, качество применения и другие показатели увеличиваются, то затраты на восстановление объекта увеличивают его первоначальную стоимость (п. 27 ПБУ 6/01).

Таким образом, в бухгалтерском учете первоначальная стоимость основного средства может увеличиться в результате переоценки, модернизации или реконструкции.

При этом необходимо помнить следующее. Если остаточная стоимость всех основных средств предприятия по данным бухгалтерского учета превысит 100 млн руб., то предприятие потеряет право на применение упрощенной системы (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ). Величина остаточной стоимости проверяется на конец каждого квартала. Если обнаружится превышение установленного лимита, то предприятие автоматически переводится на обычную систему налогообложения с начала этого квартала.

По тем основным средствам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию исходя из первоначальной стоимости основного средства и установленного срока службы.

Если основное средство было приобретено в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (п. 21 ПБУ 6/01). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 6/01.

При выбытии основного средства начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания основного средства с бухгалтерского учета.

Первичные документы по учету основных средств

Все хозяйственные операции, которые проводит организация, оформляются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В бухгалтерском учете основных средств необходимо использовать унифицированные формы, которые приведены в Постановлении Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7.

Поступление основных средств в организацию оформляется актом, составленным по формам N ОС-1 "Акт о приемке-передаче объектов основных средств", N ОС-1а "Акт о приемке-передаче здания (сооружения)" или N ОС-1б "Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)".

Для учета объектов основных средств предназначены инвентарные карточки (формы N ОС-6 и N ОС-6а). Малые предприятия могут использовать форму N ОС-6б "Инвентарная книга учета объектов основных средств". В этих формах указываются первоначальная стоимость основного средства, срок его полезного использования, а также сумма начисленной амортизации.

Внутренние перемещения основных средств оформляются накладной по форме N ОС-2, а передача отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств - по форме N ОС-3.

При выбытии основных средств бухгалтер должен оформить акт о списании по формам:

- N ОС-4 - при списании одного объекта основных средств, кроме автотранспортных;
- N ОС-4а - при списании автотранспортных средств;
- N ОС-4б - при списании группы объектов основных средств.

Бухгалтерские регистры учета основных средств

На основании первичных документов по учету основных средств составляются бухгалтерские регистры. Унифицированных форм этих регистров нет. Поэтому бухгалтеры составляют журналы-ордера или специальные ведомости как вручную, так и с помощью компьютера.

Модернизация, реконструкция и ремонт основных средств

Предприятие может проводить модернизацию или реконструкцию основных средств. Модернизация и реконструкция предполагают улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

Обычно понятие "реконструкция" используется по отношению к недвижимости (зданиям и помещениям), а термин "модернизация" употребляют в отношении движимых основных средств - оборудования, транспортных средств и прочих аналогичных объектов.

В бухгалтерском учете на стоимость работ по модернизации и реконструкции необходимо увеличить первоначальную стоимость основных средств (п. 14 ПБУ 6/01).

Переоценка основных средств

После проведения переоценки основного средства его первоначальная стоимость изменяется в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от того, была произведена дооценка или же уценка основного средства (п. 14 ПБУ 6/01).

При расчете упрощенного налога результаты переоценки объектов основных средств не учитываются.

4.2.2. Налоговый учет основных средств, приобретенных до перехода на "упрощенку"

Вести учет основных средств в целях налогообложения придется предприятиям, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Если же объектом налогообложения предприятие выбрало доходы, то вести учет основных средств в целях налогообложения ему не нужно. При продаже основных средств выручка от их реализации у таких предприятий учитывается в составе доходов и облагается по ставке 6%.

Включаем в расходы стоимость "старых" основных средств

На момент перехода на упрощенную систему предприятие должно определить остаточную стоимость всех приобретенных к этому моменту основных средств по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание! Речь идет обо всех основных средствах, право собственности на которые уже перешло к предприятию, даже если эти объекты переданы в безвозмездное пользование, переведены на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, находятся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев или же еще не введены в эксплуатацию.

Например, право собственности на основное средство перешло к предприятию в декабре 2009 г., а введено в эксплуатацию оно было в январе 2010 г., притом что предприятие перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2010 г. В этом случае считается, что объект был приобретен до перехода на упрощенную систему налогообложения.

Остаточную стоимость по данным налогового учета предприятие может учесть в расходах в зависимости от срока полезного использования объектов. Напомним, что срок полезного использования определяется на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, которая утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

Если же имущество не указано в этой Классификации, то организация должна установить его срок службы самостоятельно. При этом ориентироваться надо на технические условия и рекомендации предприятия-изготовителя.

Если срок службы основного средства не превышает трех лет, то его стоимость списывают на расходы в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения. Остаточная стоимость основного средства распределяется равными долями по отчетным (налоговым) периодам (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в специальной книге. Расходы на приобретение основных средств отражаются в книге учета доходов и расходов в последний день отчетного квартала (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Пример. В 2010 г. ООО "Правда" платило налоги в общеустановленном порядке. Амортизацию по основным средствам предприятие начисляло линейным способом.

С 1 января 2011 г. ООО "Правда" перешло на упрощенную систему налогообложения. Упрощенный налог организация уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В марте 2010 г. организация приобрела инструменты для деревообрабатывающего станка. Первоначальная стоимость инструментов по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 16 800 руб. Согласно Классификации основных средств инструмент относится к первой амортизационной группе (код ОКОФ 14 2894000) со сроком полезного использования от одного года до двух лет. Срок полезного использования инструментов был установлен в размере 24 месяцев (два года). Сумма ежемесячной амортизации составляет 700 руб. (16 800 руб. : 24 мес.).

За 2010 г. амортизация была начислена в размере 6300 руб. (700 руб. x 9 мес.).

Остаточная стоимость инструмента на 1 января 2011 г. составила 10 500 руб. (16 800 руб. - 6300 руб.).

Так как срок службы инструмента не превышает трех лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение одного года. Ежеквартально в расходы необходимо включать 2625 руб. (10 500 руб. : 4 кв.).

Запись в книгу учета доходов и расходов бухгалтер ООО "Правда" сделал 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2010 г.

В бухгалтерском учете ООО "Правда" бухгалтер будет продолжать начислять амортизацию по 700 руб. в месяц по март 2011 г. включительно.

Если основное средство служит от трех лет одного месяца до 15 лет, то его остаточная стоимость списывается на расходы в течение трех лет применения упрощенной системы налогообложения. Причем в первый календарный год включаются в расходы 50% его стоимости, во второй календарный год - 30%, а в третий календарный год - 20%. Расходы учитываются равными долями поквартально.

Пример. В августе 2009 г. предприятие приобрело компьютер и сразу стало его использовать. Первоначальная стоимость этого основного средства по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 30 000 руб.

Согласно Классификации основных средств компьютер относится к третьей амортизационной группе (код ОКОФ 14 3020000) со сроком полезного использования от трех до пяти лет. Срок полезного использования по компьютеру был установлен в размере 60 месяцев (пять лет). Сумма ежемесячной амортизации составила 500 руб. (30 000 руб. : 60 мес.).

За период с сентября по декабрь 2009 г. была начислена амортизация в размере 2000 руб. (500 руб. x 4 мес.). Остаточная стоимость компьютера на 1 января 2008 г. составила 28 000 руб. (30 000 - 2000).

Срок службы компьютера превышает три года. Поэтому его оставшуюся стоимость необходимо списать на расходы в течение трех лет:

- в 2009 г. - 14 000 руб. (28 000 руб. x 50%), ежеквартально включать в расходы 3500 руб. (14 000 руб. : 4 кв.);

- в 2010 г. - 8400 руб. (28 000 руб. x 30%), ежеквартально включать в расходы 2100 руб. (8400 руб. : 4 кв.);

- в 2011 г. - 5600 руб. (28 000 руб. x 20%), ежеквартально включать в расходы 1400 руб. (5600 руб. : 4 кв.).

В бухгалтерском учете ООО "Правда" бухгалтер будет начислять амортизацию по компьютеру в прежнем порядке - по 500 руб. в месяц по август 2011 г. включительно.

Стоимость основных средств, срок службы которых превышает 15 лет, включается в расход равными долями в течение первых 10 лет (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пример. В июне 2009 г. организация приобрела деревообрабатывающий станок. Его первоначальная стоимость по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 192 000 руб. Согласно Классификации основных средств деревообрабатывающий станок относится к пятой амортизационной группе (код ОКОФ 14 2922645) со сроком полезного использования от 15 до 20 лет. Срок полезного использования был установлен по станку в размере 240 месяцев (20 лет). Сумма ежемесячной амортизации составляет 800 руб. (192 000 руб. : 240 мес.).

За 2009 - 2010 гг. амортизация была начислена в размере 14 400 руб. (800 руб. x 18 мес.). Остаточная стоимость станка на 1 января 2011 г. составила 177 600 руб. (192 000 - 14 400).

Так как срок службы инструмента превышает 15 лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение десяти лет. Ежеквартально в расходы необходимо включать 4440 руб. (177 600 руб. : 10 лет : 4 кв.).

В бухгалтерском учете бухгалтер ООО "Правда" будет продолжать начислять амортизацию по 800 руб. в месяц.

Учет основных средств, оприходованных в 2010, а оплаченных в 2011 году

В данной ситуации возникает вопрос: когда приобретено основное средство - до перехода на упрощенную систему налогообложения или после?

Для ответа на этот вопрос решающее значение имеет момент перехода права собственности на приобретенное основное средство.

Моментом приобретения основного средства считается дата перехода права собственности на этот объект. Дата приобретения основного средства определяется в соответствии с договором купли-продажи. В договоре купли-продажи в качестве момента перехода права собственности может быть указан день отгрузки или день оплаты.

В договоре может быть указано, что право собственности переходит к покупателю после отгрузки основного средства. В этом случае считается, что основное средство приобретено до перехода на "упрощенку", затраты на его покупку нужно списывать равномерно в зависимости от срока его службы, а остаточная стоимость определяется по данным налогового учета.

Если в договоре нет указания о том, когда право собственности переходит к покупателю, или же при покупке основного средства договор купли-продажи не заключался, то в силу вступают положения Гражданского кодекса РФ. Согласно этому документу право собственности на товары переходит в момент отгрузки товара, передачи работ, услуг (ст. ст. 223, 224 Гражданского кодекса РФ).

Обратите внимание! Включать в состав расходов остаточную стоимость основного средства можно только после его фактической оплаты. Начинать нужно с месяца, который следует за месяцем, в котором объект был оплачен.

Пример. ООО "Золушка" приобрело производственное оборудование в ноябре 2010 г. По договору купли-продажи право собственности на этот объект переходит после его отгрузки. По данным налогового учета его первоначальная стоимость с учетом доставки и монтажа составила 180 000 руб.

В этом же месяце производственное оборудование было установлено и введено в эксплуатацию. Срок полезного использования по оборудованию был установлен в размере шести лет (72 месяца). В декабре 2010 г. в налоговом учете была начислена амортизация в размере 2500 руб. (180 000 руб. : 72 мес.).

С 1 января 2011 г. предприятие применяет упрощенную систему налогообложения. Упрощенный налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами.

На дату перехода на "упрощенку" бухгалтер ООО "Золушка" определил остаточную стоимость производственного оборудования в целях налогообложения. Она составила 177 500 руб. (180 000 - 2500).

Срок полезного использования оборудования превышает три года. Поэтому его остаточная стоимость списывается на расходы в течение трех лет: в первый год применения упрощенной системы - 50% стоимости, во второй год - 30%, в третий год - 20%.

В 2010 г. ООО "Золушка" может учесть в составе расходов 88 750 руб. (177 500 руб. x 50%). Оплата поставщику производственного оборудования была перечислена лишь в апреле 2010 г. Поэтому списывать остаточную стоимость бухгалтер ООО "Золушка" может в течение трех кварталов. 30 июня, 30 сентября и 31 декабря в состав расходов будет включена часть остаточной стоимости производственного оборудования в размере 29 583,33 руб. (88 750 руб. : 3 кв.).

Если в договоре указано, что право собственности на основное средство переходит к покупателю только после его полной оплаты, значит, объект приобретен уже после перехода на "упрощенку". Поэтому все расходы на приобретение основного средства можно учесть при расчете упрощенного налога одновременно.

Учет основных средств, полученных безвозмездно

Представьте такую ситуацию. В то время когда организация использовала общий режим налогообложения, учредитель передал ей безвозмездно основное средство. Бухгалтер отразил в учете рыночную стоимость полученного объекта и начислил на нее налог на прибыль (п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

К сожалению, после того как организация перешла на упрощенную систему налогообложения, уменьшить доходы на стоимость безвозмездно полученного основного средства она не сможет. Это связано с тем, что при "упрощенке" в составе расходов учитываются затраты на приобретение основных средств (ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). А при безвозмездном получении основных средств организация не понесла никаких расходов.

Кроме того, организация не сможет учесть в составе расходов и те затраты прошлого года, которые связаны с доставкой основного средства и доведением его до состояния, в котором оно пригодно для использования, ведь гл. 26.2 Налогового кодекса РФ не предусматривает возможность частичного учета стоимости основного средства.

Продажа основных средств

У предприятия может возникнуть необходимость продать основное средство еще до того, как его стоимость будет полностью включена в расходы. Налоговый кодекс не уточняет, можно ли после продажи такого объекта уменьшать доходы предприятия на его стоимость, однако и не запрещает это делать.

Однако, по мнению специалистов налоговых органов, учесть при расчете упрощенного налога остаточную стоимость основного средства после его продажи нельзя (Письма Минфина России от 18 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/106, от 4 марта 2005 г. N 03-03-02-04/1/54, МНС России от 9 февраля 2004 г. N 22-1-15/200). Эта часть расходов предприятия просто пропадает.

Поэтому предприятию, применяющему упрощенную систему налогообложения, очень невыгодно продавать основные средства, остаточная стоимость которых еще не включена в расходы.

Более того, когда приобретенные (сооруженные, изготовленные) основные средства продают до того момента, как истекли три года с момента учета расходов на их приобретение, сооружение и изготовление (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет), при расчете эффекта от сделки необходимо учесть следующее. Пункт 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ обязывает пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения (сооружения, изготовления) до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени. Такого же мнения придерживается и Минфин России в своем Письме от 18 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/106.

Что касается судебной практики, следует отметить, что по данному вопросу суды не пришли к единому мнению. Так, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 19 июня 2008 г. N Ф03-А80/08-2/1669 суд пришел к выводу, что налогоплательщик правомерно при реализации основных средств, приобретенных до применения УСН, уменьшил доходы, полученные от реализации этого основного средства, на его остаточную стоимость. А в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 19 декабря 2006 г. N А57-181/06-7 и ФАС Уральского округа от 24 марта 2008 г. N Ф09-4976/07-С3 судами указано, что уменьшить доходы от продажи объекта основных средств на его остаточную стоимость в случае реализации данного объекта до истечения установленного срока организация, применяющая УСН, не вправе.

Таким образом, если организация, применяющая УСН, примет решение уменьшить доходы от продажи объекта основных средств на его остаточную стоимость в случае реализации данного объекта до истечения трех лет с момента учета расходов на его приобретение, возможны претензии со стороны налоговых органов.

Учет основных средств после возврата на общий режим налогообложения

После того как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств (п. 3 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ). Для этого стоимость объектов на

момент перехода на "упрощенку" нужно уменьшить на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

4.2.3. Налоговый учет основных средств, приобретенных после перехода на "упрощенку"

После перехода на упрощенную систему расходы на приобретение основного средства включаются в расходы с того момента, как объект вводится в эксплуатацию (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ), но только при условии, что приобретенное основное средство полностью оплачено (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Стоимость основных средств, которые были переданы предприятию учредителями в качестве вклада в уставный капитал или безвозмездно, учесть в составе расходов нельзя, ведь в этих случаях факта оплаты не было.

Приобретение основного средства

Приобретая основное средство, предприятие может уменьшить свои доходы на сумму:

- денежных средств, уплаченных поставщику (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ);
- процентов по заемным средствам, которые использовались на приобретение основных средств (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ);
- таможенных платежей, уплаченных организацией-"упрощенцем" при ввозе основного средства из-за границы (пп. 11 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Организации, применяющие упрощенную систему, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение основных средств, которые были оплачены за счет непогашенного банковского кредита. Причем сделать это можно с момента ввода в эксплуатацию указанных объектов.

Стоимость основных средств, купленных налогоплательщиком в период применения упрощенной системы налогообложения, включается в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями".

Это подтверждает и Порядок заполнения разд. II книги учета доходов и расходов. В частности, в п. 3.16 указанного Порядка сказано, что в графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 6 (первоначальная стоимость) и 11 (доля стоимости объекта основных средств, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода), деленное на 100.

При покупке основного средства организация-покупатель оплачивает его стоимость вместе с налогом на добавленную стоимость. Однако возместить из бюджета сумму "входного" НДС предприятие, применяющее упрощенную систему налогообложения, не может. Эта сумма НДС, фактически перечисленного поставщикам, включается в состав расходов при расчете упрощенного налога в том же порядке, что и стоимость самих основных средств, к которым налог относится (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пример. ЗАО "Купец" с 1 января применяет упрощенную систему налогообложения. Упрощенный налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В июне ЗАО "Купец" приобрело офисную мебель. Ее стоимость составила 11 000 руб., а расходы на доставку - 800 руб., в том числе НДС - 18%.

Чтобы уменьшить доходы на всю сумму, потраченную на приобретение и доставку мебели, бухгалтер ЗАО "Купец" попросил продавца включить доставку в стоимость покупки.

В том же месяце мебель была установлена в офисе.

Оплата за мебель была перечислена в июле. В этом месяце бухгалтер ЗАО "Купец" отразил в составе расходов:

- сумму НДС, уплаченную поставщику мебели, в размере 1800 руб.;
- расходы на приобретение мебели в размере 10 000 руб.

В случае приобретения объекта недвижимости право собственности на него необходимо зарегистрировать в установленном порядке. Расходы на государственную регистрацию можно учесть в составе расходов на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

По мнению налоговиков, организации могут включить в состав расходов стоимость приобретенной и оплаченной недвижимости только после того, как будет получено свидетельство о регистрации права собственности на него.

Поэтому, чтобы избежать возможных разногласий с налоговой инспекцией, дождитесь окончания госрегистрации, тем более что процедура регистрации занимает всего лишь месяц.

Продажа основных средств

Основные средства, приобретенные после перехода на упрощенную систему налогообложения, имеет смысл продавать только в том случае, если истек период использования этих основных средств, установленный Налоговым кодексом (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Для объектов со сроком службы свыше 15 лет этот период составляет 10 лет, а для основных средств со сроком службы до 15 лет - 3 года с момента их приобретения.

В случае продажи указанных основных средств организация должна пересчитать налоговую базу по упрощенному налогу за весь период эксплуатации такого объекта. Для этого из налоговой базы того периода, в котором основное средство было введено в эксплуатацию и оплачено, надо вычесть всю сумму расходов на его приобретение. А за весь срок фактического использования основного средства придется начислить амортизацию по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Прежде всего необходимо определить первоначальную стоимость проданного основного средства по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ. Для этого к расходам на приобретение основного средства нужно прибавить расходы на его доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Если основное средство было приобретено за границей, в его первоначальную стоимость нужно включить таможенные пошлины и сборы, уплаченные при ввозе объекта на территорию РФ. В Налоговом кодексе РФ нет прямого указания об этом. Однако, по мнению налоговиков, первоначальная стоимость амортизируемого имущества должна определяться с учетом таможенных платежей.

Потом бухгалтеру необходимо установить срок полезного использования основного средства на основании Классификации основных средств (Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1). А затем он может выбирать, каким способом начислять амортизацию по проданным основным средствам.

Пример. Используем условия предыдущего примера.

Предположим, что ЗАО "Купец" продало офисную мебель в январе. С момента приобретения мебели прошло всего 7 месяцев.

Согласно Классификации основных средств офисная мебель относится к четвертой амортизационной группе. Срок полезного использования ЗАО "Купец" установило 61 месяц (5 лет

и 1 месяц). Сумма ежемесячной амортизации, рассчитанной по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ, составляет 164 руб. (10 000 руб. : 61 мес.).

Доходы предприятия за III квартал бухгалтер ЗАО "Купец" должен увеличить на 10 000 руб. и уменьшить на 492 руб. (164 руб. x 3 мес.), а за IV квартал уменьшить на 492 руб. (164 руб. x 3 мес.).

Таким образом, предприятию необходимо доплатить упрощенный налог за год в размере 1352 руб. ((10 000 руб. - 492 руб. - 492 руб.) x 15%) и соответствующую сумму пеней.

Обратите внимание! Расходы на приобретение офисной мебели составили 10 000 руб., а в составе расходов в целях налогообложения было учтено лишь 984 руб. (сумма амортизации). Остальная часть расходов на покупку основного средства при расчете упрощенного налога не учитывается.

Как сократить убытки от реализации основного средства

В целях налогообложения начислять амортизацию по основным средствам организация может одним из двух способов: линейным и нелинейным (п. 1 ст. 259 Налогового кодекса РФ). Причем нелинейный способ амортизации можно использовать по всем основным средствам, за исключением зданий, сооружений и передаточных устройств, которые входят в 8 - 10-ю амортизационные группы и имеют срок полезного использования свыше 20 лет (п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Никаких других ограничений по выбору метода начисления амортизации гл. 25 Налогового кодекса РФ не установлено.

Напомним, что начислять амортизацию в целях налогообложения нужно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода его в эксплуатацию. А с 1-го числа месяца, который следует за месяцем выбытия основного средства, начисление амортизации прекращается.

Сумма ежемесячной амортизации при линейном способе определяется путем умножения первоначальной стоимости основного средства на норму амортизации, которая рассчитывается по формуле:

$$K = 1 / N \times 100\%,$$

где N - срок полезного использования объекта в месяцах.

А величина амортизации при нелинейном способе ежемесячно рассчитывается так. На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе), в порядке, установленном ст. 322 НК РФ с учетом ст. 259.2 НК РФ.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации, в порядке, установленном настоящей статьей.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в соответствии с п. 2 ст. 257 Налогового кодекса в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации,

технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times k / 100,$$

где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации: первая группа - 14,3; вторая - 8,8; третья - 5,6; четвертая - 3,8; пятая - 2,7; шестая - 1,8; седьмая - 1,3; восьмая - 1,0; девятая - 0,8; десятая - 0,7.

В результате такого пересчета сумма упрощенного налога, подлежащая уплате в бюджет за время эксплуатации проданного основного средства, увеличится. Предприятию придется доплатить упрощенный налог и начислить пени на сумму доплаты.

Напомним, что пени начисляются за каждый день просрочки уплаты упрощенного налога начиная с 26-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, и по день перечисления в бюджет недоимки по этому налогу включительно. Сумма пеней рассчитывается исходя из 1/300 ставки рефинансирования Банка России, действующей в этот период (ст. 75 Налогового кодекса РФ).

Уменьшить свои потери, возникшие в результате продажи основного средства, организация может двумя способами. Во-первых, она должна установить по этому объекту минимально возможный срок полезного использования, который допускается Классификацией. И во-вторых, для расчета амортизации нужно использовать нелинейный способ.

Пример. Организация применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2010 г. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на сумму расходов.

В январе этого же года она приобрела компьютер стоимостью 37 000 руб. В том же месяце компьютер был оплачен и введен в эксплуатацию.

А в последний день марта затраты на приобретение компьютера были включены в состав расходов.

В ноябре компьютер был продан. Следовательно, налоговая база по упрощенному налогу за IV квартал должна быть увеличена на 37 000 руб., а сумма налога - на 5550 руб. (37 000 руб. x 15%).

Согласно Классификации основных средств компьютер относится к третьей амортизационной группе. Бухгалтер организации установил минимально возможный срок полезного использования компьютера - 37 месяцев.

Было решено начислять амортизацию по компьютеру линейным способом. В этом случае норма ежемесячной амортизации составляет 2,7027% (1 / 37 x 100%), а сумма амортизационных отчислений - 1000 руб. (37 000 руб. x 2,7027%).

Амортизацию бухгалтер начислил с февраля по ноябрь, то есть за 10 месяцев фактической эксплуатации компьютера.

Налоговая база по упрощенному налогу должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 2000 руб. (1000 руб. x 2 мес.);

- за I полугодие - на 5000 руб. (1000 руб. x 5 мес.);

- за 9 месяцев - на 8000 руб. (1000 руб. x 8 мес.).

Соответственно, сумма упрощенного налога должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 300 руб. (2000 руб. x 15%);

- за I полугодие - на 750 руб. (5000 руб. x 15%);

- за 9 месяцев - на 1200 руб. (8000 руб. x 15%).

В общей сложности организация должна доплатить упрощенный налог в размере 4350 руб. (5550 - 1200).

Амортизацию за октябрь и ноябрь в размере 2000 руб. организация сможет включить в состав расходов IV квартала, в результате чего сумма авансового платежа по упрощенному налогу за этот период уменьшится на 200 руб.

Предположим, что организация доплатила упрощенный налог 30 ноября 2010 г. Сумму пеней за несвоевременную уплату налога рассчитают исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Возврат на обычный режим налогообложения

После того как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств (п. 3 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ). Она определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на момент перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Строительство основных средств

Затраты по строительству объектов основных средств и затраты на приобретение и достройку объектов незавершенного строительства включают в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по упрощенному налогу.

Ведь в п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ сказано, что упрощенный налог можно уменьшать на расходы по сооружению и изготовлению основных средств.

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

При "упрощенке" можно списать затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений п. п. 3 и 4 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Это позволяет сделать обновленная редакция ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Модернизация и реконструкция предполагают улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

Обычно понятие "реконструкция" используется по отношению к недвижимости (зданиям и помещениям), а термин "модернизация" употребляют в отношении движимых основных средств - оборудования, транспортных средств и прочих аналогичных объектов.

Порядок списания расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определен в обновленном п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Итак, такие затраты, произведенные в указанном периоде, списывают с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями". То есть равномерно в течение первого календарного года.

Другими словами, если реконструируемые основные средства были введены в эксплуатацию в I квартале, то в каждом квартале на расходы будет списываться по 1/4 стоимости его

реконструкции. Если модернизированные основные средства введены в эксплуатацию, скажем, в III квартале, то в расходы нужно будет включить половину стоимости модернизации в III квартале, а вторую половину - уже в IV.

Добавим, что расходы на дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств представляют собой отдельный инвентарный объект. Другими словами, не важно, какие основные средства реконструируются или модернизируются: те, которые были куплены до начала применения упрощенной системы налогообложения или уже в период применения этого специального налогового режима.

Пример. С 1 января организация применяет упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения выбран объект "доходы, уменьшенные на сумму расходов".

В июле было введено в эксплуатацию перестроенное здание склада на основании акта приемки-передачи от 2 июля 2010 г. N 13. Расходы на реконструкцию составили 75 000 руб. Оплата была произведена подрядчику 10 июня 2010 г. платежным поручением N 154.

за 2010 г.

	Затраты на реконструкцию	10.06.2010		02.07.2010	75 000	-	-	2	100	50	37 500	75 000

Согласно п. 4 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определяются с учетом положений п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ.

И еще: при продаже обновленных основных средств до истечения трех лет с момента учета расходов на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение в составе затрат по таким основным средствам надо будет пересчитать налоговую базу за весь период пользования ими с момента их учета в составе расходов до момента продажи (передачи) и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

4.2.4. Нематериальные активы

Бухгалтерский учет

Несмотря на то что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от ведения бухгалтерского учета, они обязаны учитывать нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета.

Это значит, что им необходимо выполнять требования ПБУ 14/2007, составлять первичные документы по учету нематериальных активов и вести бухгалтерские регистры по учету нематериальных активов.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007) утверждено Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н. Согласно этому документу организация должна при поступлении нематериального актива определить его первоначальную стоимость, срок полезного использования, а также выбрать один из трех способов начисления амортизационных отчислений.

По нематериальным активам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется тот порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию исходя из первоначальной стоимости нематериального актива и установленного срока полезного использования.

Если нематериальный актив был приобретен в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (п. 18 ПБУ 14/2007). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 14/2007.

При выбытии нематериального актива начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 20 ПБУ 14/2007).

Для нематериальных активов Госкомстат предусмотрел только один унифицированный бланк - карточку учета нематериальных активов (форма N НМА-1). При поступлении и выбытии таких активов первичные документы нужно составлять в произвольной форме, взяв за основу типовые бланки, предусмотренные для учета основных средств.

На основании первичных документов организации ведут бухгалтерские регистры. Никаких унифицированных форм для учета нематериальных активов не предусмотрено. Поэтому для обобщения данных первичного учета можно использовать журналы-ордера и специальные ведомости.

Налоговый учет

Те организации, которые платят упрощенный налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение нематериальных активов, а также расходы на их создание самим налогоплательщиком (пп. 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Правда, это

возможно только в том случае, если эти расходы фактически оплачены, документально подтверждены и экономически обоснованны.

При расчете упрощенного налога в расходы включается стоимость приобретенных, созданных или изготовленных нематериальных активов. При этом расходы на покупку таких активов в период применения упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета. Но вот только нематериальными активами для целей гл. 26.2 Налогового кодекса РФ признаются те, которые являются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ. Списываются они равномерно в течение года, в котором их оплатили и ввели в эксплуатацию.

Нематериальные активы, приобретенные или созданные до того момента, как предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения, можно будет включить в расходы (до этого момента этого сделать было нельзя). При этом исключительные права со сроком полезного использования до трех лет включительно можно списать полностью в течение одного года.

Нематериальные активы, срок службы которых составляет от трех до пятнадцати лет включительно, относятся на расходы в течение трех лет. При этом во время первого года списывают 50% остаточной стоимости нематериальных активов. В течение второго года - 30%. А в течение третьего года предприниматель спишет оставшиеся 20% стоимости нематериальных активов.

Что касается нематериальных активов со сроком службы более 15 лет, их можно будет списать равномерно в течение десяти лет.

Для тех нематериальных активов, что предприниматель купил (изготовил, соорудил) уже будучи на упрощенной системе, но продал менее чем через три года (а по нематериальным активам со сроком службы более 15 лет - ранее чем через десять лет), также предусмотрен особый порядок списания. А именно: предприниматель должен пересчитать налоговую базу за время, в течение которого служил нематериальный актив. То есть по исключительному праву нужно рассчитать амортизацию по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ. Полученный результат - это та сумма, которую предприниматель может учесть в расходах. Остальную часть первоначальной стоимости нематериального актива нужно из затрат исключить. Также фирме придется заплатить в бюджет недоимку и пени.

Расходы на приобретение нематериальных активов принимаются с момента принятия их на бухгалтерский учет (Постановление ФАС Уральского округа от 26 июня 2006 г. N Ф09-5570/06-С1). Судьи пришли к выводу, что в соответствии со ст. 346.14 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по упрощенному налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, признаются: доходы; доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком.

В рассматриваемом случае налогоплательщик выбрал объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Согласно пп. 1, 5 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы на приобретение основных средств и материальные расходы.

В соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения - с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет.

4.2.5. Как вернуться на общую систему налогообложения

Добровольно перейти на общую систему налогообложения можно только с начала календарного года (п. 6 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ). Для этого следует подать в налоговую

инспекцию уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения. Форма уведомления (форма 26.2-3) утверждена Приказом ФНС России от 13 апреля 2010 г. N ММВ-7-3/182@.

Сделать это необходимо до 15 января года, с которого налогоплательщик отказывается от применения упрощенной системы. Представить уведомление в налоговые органы можно как лично, так и по почте. В этом случае датой представления будет считаться та, что указана на штампе почтового отделения.

Обратите внимание: налогоплательщик, не представивший в установленный срок уведомление в налоговую инспекцию, не имеет права перейти на общий режим налогообложения со следующего года.

Чтобы избежать технических сложностей, о переходе на общий режим налогообложения необходимо позаботиться заранее. Для этого необходимо в договорах, прайс-листах и ценниках указывать, что цена на товар (работы, услуги) действует только до 31 декабря текущего года. При исполнении договора после этого срока к цене необходимо прибавить сумму НДС в размере 18% от стоимости товара (работ, услуг).

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, должна **(принудительно)** перейти на общий режим налогообложения в двух случаях.

Во-первых, ей это придется сделать, если доход организации по итогам отчетного или налогового периода превысил лимит, скорректированный на коэффициент-дефлятор.

Агенты (комиссионеры, поверенные), применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении величины доходов для определения лимита учитывают только свои вознаграждения (Письмо Минфина России от 26 мая 2004 г. N 04-02-05/2/24).

В течение 15 дней после окончания отчетного (налогового) периода, в котором было допущено превышение величины выручки над установленным лимитом, организация обязана сообщить налоговикам о переходе на общий режим налогообложения (п. 5 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ).

Во-вторых, организация утрачивает право на применение "упрощенки", если остаточная стоимость ее амортизируемого имущества превысит 100 млн руб.

В данном случае речь идет об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, которые принадлежат организации на праве частной собственности. При этом не нужно учитывать стоимость лизингового имущества, которое числится на ее балансе.

Пример. ООО "Прогресс" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2010 г. В декабре организация приобрела производственное оборудование. В результате этого приобретения остаточная стоимость амортизируемого имущества ООО "Прогресс" превысила 100 млн руб.

В-третьих, вернуться на общий режим налогоплательщик должен и в случаях, предусмотренных в пп. 14 и 15 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. Там говорится, что фирмы, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%, не вправе перейти на "упрощенку". Не могут применять этот режим и те предприятия, на которых средняя численность работников превышает 100 человек.

Кроме того, не важно, из-за чего фирма лишилась права на "упрощенку", в любом случае о переходе на общий режим надо сообщить в инспекцию. С этого года сообщать нужно не только о превышении дохода, но и во всех остальных случаях: когда лимит превысила остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, "чужая" доля в уставном капитале или численность сотрудников. Срок, в который надо проинформировать инспектора, не изменился. Это 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором был превышен один из показателей.

Ведение бухгалтерского и налогового учета
после утраты права на применение "упрощенки"

При возврате на общий режим налогообложения организациям необходимо восстановить бухгалтерский и налоговый учет с начала квартала, в котором было утрачено право на применение "упрощенки". Для определения "входного" сальдо по счетам учета материальных ценностей необходимо провести инвентаризацию. Дебиторская и кредиторская задолженности восстанавливаются на основании первичных документов.

Что касается основных средств и нематериальных активов, то их первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета известны, так как организации, применяющие "упрощенку", обязаны вести учет такого имущества (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Основные средства в целях налогообложения учитываются по остаточной стоимости. Для этого организация должна за весь период работы на "упрощенке" начислить амортизацию по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Организациям необходимо утвердить учетную политику как в целях бухгалтерского, так и в целях налогового учета.

Индивидуальные предприниматели должны в течение пяти дней по окончании квартала, в котором было потеряно право на "упрощенку", представить в налоговый орган декларацию по налогу на доходы физических лиц (п. 7 ст. 227 Налогового кодекса РФ). Она составляется по форме N 4-НДФЛ, которая утверждена Приказом МНС России от 15 июня 2004 г. N САЭ-3-04/366@.

Эти сведения необходимы для расчета авансовых платежей по НДФЛ, которые должен будет уплачивать предприниматель в течение года.

Кроме того, предпринимателю необходимо завести книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, утвержденную Приказом Минфина и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430.

В ней необходимо отразить все операции за квартал, в котором произошла утрата права применения "упрощенки". Заполнять книгу предприниматель должен в том Порядке, который предусмотрен этим же Приказом N 86н/БГ-3-04/430.

И наконец, организации и предприниматели должны рассчитать и уплатить в бюджет все налоги, от которых они были освобождены в период применения "упрощенки": налог на прибыль и налог на имущество организаций (НДФЛ и налог на имущество физических лиц), НДС.

Когда можно вновь использовать упрощенную систему налогообложения

Согласно п. 7 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, которые утратили право на применение "упрощенки", могут вновь перейти на этот режим налогообложения не ранее чем через один год после нарушения условий применения упрощенной системы налогообложения.

Годом (кроме календарного) признается любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, которые следуют подряд (ст. 6.1 Налогового кодекса РФ).

Однако в данном случае это вовсе не означает, что можно вновь вернуться к "упрощенке" спустя 12 календарных месяцев после утраты права на ее применение.

Дело в том, что упрощенная система налогообложения применяется только с начала календарного года. Для этого организация (предприниматель) должна подать в налоговый орган заявление. Сделать это можно только в период с 1 октября по 30 ноября года, который предшествует переходу на "упрощенку".

Исключения предусмотрены только для вновь созданных организаций, которые имеют право применять "упрощенку" с момента государственной регистрации (п. 2 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ).

Так, если организация утратила право на применение "упрощенки" в I квартале 2010 г., она получит право вновь начать использовать этот режим налогообложения не с 1 января 2011 г., а с 1

января 2012 г., причем для этого должны быть соблюдены все условия п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ.

Как платить налоги, если вами потеряно право на использование упрощенной системы налогообложения

При переходе на общий режим налогообложения рассчитывать и платить налоги нужно в том порядке, который предусмотрен для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных предпринимателей. Такое положение установлено п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ.

1. Упрощенный налог.

Фирмам, которые считали упрощенный налог с разницы между доходами и расходами, нужно обратить внимание на следующее. Если они перешли на иной налоговый режим, то последний период, за который они отчитались, будет признаваться налоговым периодом. По его окончании нужно посчитать минимальный налог. Его сумма составляет 1% от доходов. Если величина исчисленного упрощенного налога за налоговый период окажется меньше минимального, фирма должна уплатить в бюджет сумму минимального налога. Сделать это нужно в срок, установленный для перечисления квартальных авансовых платежей. Об этом говорится в Письме ФНС России от 21 февраля 2005 г. N 22-2-14/224@. Сотрудники финансового ведомства сослались на ст. 346.18 Налогового кодекса.

При этом "последним налоговым периодом" Минфин России считает отчетный период, предшествующий кварталу, с начала которого налогоплательщик переходит на общий режим налогообложения. Такой вывод содержат, например, Письма Минфина России от 19 октября 2006 г. N 03-11-05/234, от 8 июня 2005 г. N 03-03-02-04/1-138.

В них чиновники также указывают, что минимальный налог в данном случае нужно уплатить по истечении отчетного периода, в котором налогоплательщик утратил право на применение УСН, - не позднее срока уплаты авансовых платежей по упрощенному налогу за этот отчетный период.

Пример. Организация "Альфа" с 1 января 2010 г. применяла УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". В III квартале 2010 г. она перестала соответствовать условию о средней численности работников (пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ) и вынуждена была с 1 июля 2010 г. перейти на общий режим налогообложения (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Исходя из позиции Минфина России для организации "Альфа" последним отчетным периодом по "упрощенке" являлось полугодие 2010 г., по итогам которого она обязана была уплатить минимальный налог. Перечислить налог нужно было не позднее срока, установленного для уплаты упрощенного налога за девять месяцев 2010 г., т.е. не позднее 25 октября 2010 г. (абз. 2 п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Многие суды поддерживают контролирующие органы. Они указывают, что в случае утраты права на применение УСН в течение календарного года налогоплательщикам следует уплатить минимальный налог за отчетный период, предшествующий их переходу на общий режим налогообложения. При этом они также подчеркивают, что последний отчетный период, по существу, является налоговым периодом. Такие выводы содержат Постановления ФАС Уральского округа от 18 августа 2009 г. N Ф09-5884/09-С2, ФАС Восточно-Сибирского округа от 8 апреля 2008 г. N А33-9924/07-Ф02-1229/08, от 26 июля 2006 г. N А33-33645/05-Ф02-3653/06-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 24 апреля 2007 г. N Ф04-2468/2007(33683-А70-7) (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 17 августа 2007 г. N 9993/07), ФАС Северо-Западного округа от 7 июня 2007 г. N А26-4604/2006-212, ФАС Волго-Вятского округа от 19 сентября 2007 г. N А39-3417/2006 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 31 октября 2007 г. N 14049/06).

2. Порядок расчета и уплаты налога на прибыль.

Порядок исчисления налога на прибыль после перехода с "упрощенки" на общий режим приведен в ст. 346.25. Правила предусмотрены для тех фирм, которые будут определять облагаемую налогом прибыль по методу начисления. После перехода они должны учесть в

доходах суммы, поступившие от покупателей за товар, отгруженный в период применения "упрощенки". Аналогичное правило действует и в отношении расходов. То есть, расплачиваясь за товар, полученный еще при "упрощенке", организация уменьшает налог на прибыль. Как сказано в п. 2 ст. 346.25 Налогового кодекса, указанные доходы и расходы признаются на дату перехода с УСН на обычный режим.

Для тех фирм, которые переходят с упрощенной системы на кассовый метод исчисления налога на прибыль, особых указаний Налоговый кодекс не содержит. Поскольку правила определения доходов и расходов в данном случае схожи.

В каком порядке фирме, перешедшей на обычный налоговый режим, платить авансовые платежи по налогу на прибыль? Согласно п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса такие предприятия после перехода исчисляют и уплачивают налоги как вновь созданные организации. Правила уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль изложены в ст. 287 Налогового кодекса. Из п. 5 этой статьи следует, что вновь созданные организации могут платить авансовые платежи поквартально. Однако нужно соблюдать условие: выручка от реализации не должна превышать 1 млн руб. в месяц либо 3 млн руб. в квартал. Нарушив указанный лимит, фирма должна будет перечислять ежемесячные авансовые платежи и авансовые платежи по итогам отчетного (налогового) периода.

Пример. ООО "Жасмин" утратило право на применение упрощенной системы в III квартале. Сопоставив доходы и расходы организации за этот период, бухгалтер выявил прибыль в размере 10 000 руб. До 30 октября (перенос с воскресенья 28 октября) ООО "Жасмин" должно перечислить в бюджет 2000 руб. (10 000 руб. x 20%) и сдать в налоговую инспекцию декларацию по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учете организации это будет отражено проводками:

Дебет 99 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 2000 руб. - начислен налог на прибыль за III квартал;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", Кредит 51

- 2000 руб. - перечислен в бюджет налог на прибыль.

В дальнейшем авансовые платежи по налогу на прибыль надо перечислять по окончании отчетного периода. Отчетным периодом может быть либо квартал, либо месяц.

Ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль рассчитываются исходя из фактически полученной прибыли за текущий квартал. При этом доходы от реализации товаров, работ или услуг за предыдущие четыре квартала не должны превышать 3 млн руб. в квартал. Такое условие установлено п. 3 ст. 286 Налогового кодекса РФ. Аванс надо перечислять в бюджет не позднее 28-го числа после того, как квартал закончился.

Бухгалтер должен в каждом квартале отслеживать размер доходов, полученных организацией за последние четыре квартала. Как только сумма доходов за IV квартал подряд превысила установленный предел, нужно сразу же рассчитывать и уплачивать ежемесячные авансовые платежи.

Ежемесячные платежи можно определять двумя способами:

- исходя из фактически полученной прибыли;

- исходя из суммы налога на прибыль за предыдущий квартал.

В первом случае отчетными периодами являются один месяц, два месяца, три и так далее. Аванс перечисляется не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Во втором случае делать авансовые платежи нужно не позднее 28-го числа текущего месяца. Сумма аванса рассчитывается путем деления на три суммы налога на прибыль, начисленного за предыдущий квартал. После окончания квартала необходимо определить налог на прибыль за квартал и сравнить его с общей суммой перечисленных авансовых платежей. Полученную разницу нужно доплатить в бюджет в течение 28 дней после окончания квартала.

Еще один немаловажный вопрос связан с методом учета доходов и расходов в целях налогового учета. Напомним, что при использовании упрощенной системы налогообложения организации должны отражать доходы и расходы кассовым методом.

После потери права на использование упрощенной системы налогообложения рассчитать сумму налога на прибыль организация сможет лишь при условии, что сумма выручки (без учета НДС) за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 1 млн руб. в квартал.

Если же это условие оказалось нарушенным, то после перехода на общий режим налогообложения организации придется учитывать доходы и расходы для расчета налога на прибыль методом начисления.

При переходе с упрощенной системы налогообложения на общий режим, когда кассовый метод учета доходов и расходов организации сменяется методом начисления, могут возникнуть сложные ситуации, например:

1) организация получила аванс по договору в то время, когда применялась "упрощенка", то есть кассовый метод. Сумма аванса была включена в состав доходов организации, а в составе расходов были отражены соответствующие затраты организации. Отгружена же продукция была значительно позже, когда организация уже потеряла право на использование упрощенной системы налогообложения. Применяя метод начисления, организация вновь должна включить в состав доходов и расходов те же самые суммы второй раз;

2) в период применения "упрощенки" организация отгрузила товар покупателю или сдала выполненные работы заказчику. Оплата же за отгруженную продукцию или выполненные работы была получена позже, когда организация перешла на общий режим налогообложения и стала рассчитывать свои доходы и расходы методом начисления. Получается, что доходы и расходы от таких сделок не отразятся в налоговом учете организации ни разу.

На сегодняшний день официальных разъяснений о том, как платить налог на прибыль в этих ситуациях, нет.

В Департаменте налогообложения прибыли ФНС России считают, что, если доходы и расходы были учтены при расчете упрощенного налога в период применения организацией упрощенной системы налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения второй раз их учитывать не следует.

Доходы и расходы, не оплаченные во время использования "упрощенки", по мнению налоговиков, нужно включать в состав внереализационных доходов и расходов при расчете налога на прибыль.

Организация, которая поработала на "упрощенке" и вернулась на общий режим, вправе учесть убыток, полученный до перехода на упрощенную систему налогообложения. Такое мнение высказал Минфин России в Письме от 5 октября 2006 г. N 03-03-02/234. Правда, в мае 2006 г. мнение чиновников по этой проблеме было противоположным (Письмо от 6 мая 2006 г. N 03-11-04/2/96).

3. Порядок расчета и уплаты НДС.

После возвращения на общий режим налогообложения организация или индивидуальный предприниматель становятся плательщиками НДС начиная с того периода, в котором они нарушили условия применения "упрощенки". Сумма НДС за тот квартал, в котором было утрачено право на применение "упрощенки", уплачивается в бюджет либо за счет средств, полученных от покупателей, либо за счет собственных средств.

Пример. Организация ООО "Маяк" потеряла право использовать упрощенную систему налогообложения во II квартале. При этом выручка составила:

- за апрель - 800 000 руб.;
- за май - 700 000 руб.;
- за июнь - 500 000 руб.

Выручка, полученная во II квартале, подлежит обложению НДС:
(800 000 руб. + 700 000 руб. + 500 000 руб.) x 18% = 360 000 руб.

Если организация платит этот налог за счет собственных средств, то в бухгалтерском учете начисление НДС отразится следующей проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 360 000 руб. - восстановлен НДС.

Сумма восстановленного НДС не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Если же организация сможет взыскать НДС с покупателей, то в бухгалтерском учете это отразится так:

Дебет 90, субсчет "НДС", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС"
- 360 000 руб. - восстановлен НДС;
Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка"
- 360 000 руб. - отражена задолженность покупателей по НДС.

Обратите внимание: полученный аванс фирме придется включить в состав "упрощенных" доходов и перечислить с него упрощенный налог. О том, что авансы нужно включать в базу для расчета упрощенного налога, чиновники заявляли не раз, и, в частности, об этом говорится в Письмах Минфина России от 28 мая 2007 г. N 03-11-05/117, от 12 апреля 2007 г. N 03-11-05/70, от 13 апреля 2006 г. N 03-11-04/3/197.

Как определить сумму налогооблагаемой выручки? Еще один тонкий момент касается порядка определения суммы выручки от реализации товаров, работ, услуг. Ее нужно определять в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения, которую организация должна принять сразу после утраты права на применение упрощенной системы налогообложения.

Согласно ст. 167 Налогового кодекса РФ НДС начисляется в момент отгрузки товаров. Тогда возникают два вопроса:

1) как быть с оплатой за товары, которые были отгружены при использовании упрощенной системы налогообложения;

2) нужно ли после возврата на общий режим налогообложения платить НДС с отгрузки товаров, предоплата за которые поступила в период применения упрощенной системы налогообложения и не включает НДС?

Что касается первого вопроса, то, по мнению специалистов Минфина России, платить НДС с этих сумм не нужно. Ведь, раз в момент совершения операций продавец не являлся плательщиком НДС, сумма выручки за товары (работы, услуги), отгруженные (переданные) в период применения упрощенной системы, в налоговую базу по НДС не включается. Это правило действительно, даже если сумма оплаты поступила уже в период применения общего режима налогообложения.

Во второй ситуации организация, реализуя товары после перехода на общий режим налогообложения и являясь плательщиком НДС, должна при отгрузке товара выставить счет-фактуру своему контрагенту с указанием суммы НДС.

Если договорная стоимость будет увеличена на сумму НДС, то этот налог организация должна перечислить в бюджет за счет средств покупателя. Если же в договоре останется прежняя цена без НДС, то организации придется перечислить НДС в бюджет за счет собственных средств. При этом расходы на уплату НДС предприятие не сможет учесть при расчете налога на прибыль (п. 19 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Можно ли зачесть "входной" НДС? Нередко возникает такая ситуация, когда организация приобрела товары (работы, услуги) еще до применения "упрощенки", а использовала их уже после утраты права на применение этого режима налогообложения.

Возвращаясь к обычной системе налогообложения, следует предъявить НДС к налоговому вычету. Специалисты Минфина в указанном Письме имеют в виду ту сумму налога на добавленную стоимость, которая была восстановлена при переходе на упрощенную систему налогообложения.

Напомним, что, по мнению Минфина, при переходе на упрощенную систему налогообложения организации и предприниматели должны восстановить и уплатить в бюджет НДС по имуществу, которое числится у них на балансе на дату перехода. Правда, при этом оговорено, что НДС по данному имуществу был ранее предъявлен к налоговому вычету. Для расчета суммы НДС, подлежащей восстановлению, используется остаточная стоимость основных

средств, нематериальных активов и стоимость остатка материально-производственных запасов на дату перехода на "упрощенку".

В то же время при возврате на обычную систему налогообложения организации и предприниматели имеют право предъявить к налоговому вычету сумму НДС по тому имуществу, которое не полностью использовано ими в период применения "упрощенки".

НДС рассчитывается по той ставке, по которой он был восстановлен при переходе на упрощенную систему. Для расчета суммы НДС, подлежащей возврату из бюджета, берется остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов и стоимость остатка материально-производственных запасов на дату возврата на общий режим налогообложения по данным бухгалтерского учета.

Пример. С 1 января ЗАО "Лайт" перешло на упрощенную систему налогообложения. До перехода на "упрощенку" налоговым периодом по НДС для организации был месяц.

На балансе ЗАО "Лайт" на дату перехода на спецрежим числился грузовой автомобиль, который был приобретен организацией в январе за 251 930 руб., в том числе НДС 18% - 38 430 руб. После приобретения автомобиля сумма НДС в размере 38 430 руб., уплаченного продавцу грузовика, была предъявлена к налоговому вычету.

Срок полезного использования по этому объекту основных средств в целях бухгалтерского учета был установлен в размере 61 месяц.

За 11 месяцев была начислена амортизация в размере 38 500 руб. [(251 930 руб. - 38 430 руб.) : 61 мес. x 11 мес.].

Остаточная стоимость грузовика на момент перехода на упрощенную систему налогообложения составила 175 000 руб. (213 500 - 38 500).

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет в декабре, равна 31 500 руб. (175 000 руб. x 18%).

После восстановления НДС остаточная стоимость грузовика увеличилась и составила 206 500 руб. (175 000 + 31 500). Сумма ежемесячной амортизации в бухгалтерском учете стала равна 4130 руб. [206 500 руб. : (61 мес. - 11 мес.)].

Во II квартале ЗАО "Лайт" утратило право на применение упрощенной системы налогообложения. Следовательно, с 1 апреля организация должна перейти на общий режим налогообложения.

На этот момент остаточная стоимость грузового автомобиля составила 194 110 руб. (206 500 руб. - 4130 руб. x 3 мес.).

С этой суммы организация может предъявить к налоговому вычету сумму НДС, восстановленную при переходе на "упрощенку", - 29 610 руб. (194 110 руб. : 118% x 18%).

4. Налог на имущество организаций.

Если организация использует специальный режим налогообложения, то налог на имущество она не платит. Если же право на использование упрощенной системы ею утрачено, то платить налог на имущество придется в общеустановленном порядке.

Авансовые платежи по налогу на имущество рассчитываются и перечисляются в бюджет ежеквартально. Для расчета суммы налога на имущество используются данные бухгалтерского учета. Объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество организации, которое учитывается на балансе в качестве объекта основных средств (п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ). Для расчета суммы очередного авансового платежа используется следующая формула:

$$\text{Авансовый платеж} = \frac{1}{4} \text{ Средняя стоимость имущества} \times \text{Ставка налога за отчетный период по налогу на имущество}$$

Порядок расчета средней стоимости основных средств предприятия установлен п. 4 ст. 376 Налогового кодекса РФ.

Как мы уже говорили выше, при переходе на общий режим налогообложения налоги следует рассчитывать и уплачивать в том порядке, который предусмотрен для вновь созданных предприятий (п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ).

В гл. 30 Налогового кодекса РФ, которая посвящена налогу на имущество, нет указаний о том, как должны рассчитывать этот налог те организации, которые зарегистрировались в течение календарного года.

По мнению Минфина, никакого особого порядка расчета среднегодовой стоимости имущества для организаций, созданных в течение налогового периода, не предусмотрено (Письмо Минфина России от 16 сентября 2004 г. N 03-06-01-04/32). Поэтому рассчитывать среднегодовую стоимость имущества такие организации должны в порядке, который установлен п. 4 ст. 376 Налогового кодекса РФ. Аналогичное мнение содержится и в Письме Минфина России от 17 июня 2009 г. N 03-05-04-01/43.

Иными словами, в каком бы месяце ни было создано предприятие, сумму остаточной стоимости основных средств необходимо делить на общее количество месяцев, прошедших с начала календарного года до отчетной даты, увеличенное на единицу. Остаточную стоимость выбывшего имущества, по которому вы рассчитывали авансовые платежи в совокупности с другими основными средствами, вы будете учитывать при расчете средней стоимости имущества и после выбытия.

В результате сумма уплаченных в налоговом периоде авансовых платежей будет больше, чем сумма налога по итогам года. Ведь после выбытия основного средства сумма значений его остаточной стоимости будет оставаться неизменной в течение всего налогового периода, а вот делить ее для расчета средней (среднегодовой) стоимости вы будете на все большее количество месяцев, но по итогам года авансовые платежи вы зачтете при расчете налога к уплате.

Если при этом возникнет переплата по налогу на имущество, ее можно будет вернуть или зачесть по правилам ст. 78 НК РФ.

Пример. ООО "Прениум" утратило право на использование упрощенной системы налогообложения в III квартале 2010 г. По данным бухгалтерского учета стоимость основных средств и нематериальных активов организации составила:

- на 1 июля - 1 020 000 руб.;
- на 1 августа - 980 000 руб.;
- на 1 сентября - 940 000 руб.;
- на 1 октября - 900 000 руб.;
- на 1 ноября - 860 000 руб.;
- на 1 декабря - 820 000 руб.;
- на 1 января 2011 г. - 780 000 руб.

Среднегодовая стоимость имущества организации за девять месяцев будет равна:

$(1\ 020\ 000\ \text{руб.} + 980\ 000\ \text{руб.} + 940\ 000\ \text{руб.} + 900\ 000\ \text{руб.}) : (9 + 1) = 384\ 000\ \text{руб.}$

Ставка налога на имущество составляет 2,2%.

Сумма авансового платежа по налогу на имущество за девять месяцев 2008 г. будет равна 2112 руб. $(384\ 000\ \text{руб.} \times 1/4 \times 2,2\%)$.

В бухгалтерском учете ООО "Прениум" необходимо сделать следующие записи:

Дебет 90-2 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

- 2112 руб. - начислен налог на имущество за III квартал 2010 г.;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на имущество", Кредит 51

- 2112 руб. - перечислен налог на имущество.

Среднегодовая стоимость имущества организации за 2010 г. составит:

$(1\ 020\ 000\ \text{руб.} + 980\ 000\ \text{руб.} + 940\ 000\ \text{руб.} + 900\ 000\ \text{руб.} + 860\ 000\ \text{руб.} + 820\ 000\ \text{руб.} + 780\ 000\ \text{руб.}) : (12 + 1) = 484\ 615\ \text{руб.}$

Сумма налога на имущество за год будет равна 10 661 руб. $(484\ 615\ \text{руб.} \times 2,2\%)$. С учетом авансового платежа по этому налогу, который был сделан за III квартал 2010 г., ООО "Прениум" должно доплатить в бюджет 8549 руб. $(10\ 661 - 2112)$.

Глава 5. ВОПРОСЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Федеральным законом от 27 июля 2010 г. N 229-ФЗ в очередной раз внесены существенные изменения в Налоговый кодекс РФ. Большая часть новшеств касается части первой Кодекса, но и вторая не осталась без правок. Разберем все новеллы подробнее, разделив их для наглядности на две части - относящиеся к первой и второй частям НК РФ.

Начнем с того, что Федеральный закон N 229-ФЗ внес достаточно много позитивных изменений для налогоплательщиков. Так, налогоплательщикам дали великолепную возможность изменения срока уплаты штрафов и пени, получения налоговых отсрочек (ст. 64 НК РФ) при возникновении финансовых сложностей (ст. 61 НК РФ), а также увеличения суммы инвестиционного кредита (пп. 1 п. 2 и п. 4 ст. 67 НК РФ).

Согласно ст. 64 НК РФ отсрочка или рассрочка уплаты налогового обязательства в бюджет может быть предоставлена налогоплательщику, если есть основания полагать, что возможность уплаты налога у налогоплательщика появится в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка. Отсрочка или рассрочка может быть предоставлена организации на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов, а физлицу - на сумму, не превышающую стоимость его имущества. Федеральным законом N 229-ФЗ определен перечень документов, который необходимо приложить к заявлению о предоставлении отсрочки или рассрочки:

- 1) справка налогового органа по месту учета этого лица о состоянии его расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;
- 2) справка налогового органа по месту учета этого лица, содержащая перечень всех открытых указанному лицу счетов в банках;
- 3) справки банков о ежемесячных оборотах денежных средств за каждый месяц из предшествующих подаче указанного заявления шести месяцев по счетам этого лица в банках, а также о наличии его расчетных документов, помещенных в соответствующую картотеку непоплаченных расчетных документов, либо об их отсутствии в этой картотеке;
- 4) справки банков об остатках денежных средств на всех счетах этого лица в банках;
- 5) перечень контрагентов-дебиторов этого лица с указанием цен договоров, заключенных с соответствующими контрагентами-дебиторами (размеров иных обязательств и оснований их возникновения), и сроков их исполнения, а также копии данных договоров (документов, подтверждающих наличие иных оснований возникновения обязательства);
- 6) обязательство этого лица, предусматривающее на период изменения срока уплаты налога соблюдение условий, на которых принимается решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, а также предполагаемый им график погашения задолженности;
- 7) документы, подтверждающие наличие оснований изменения срока уплаты налога.

В соответствии со ст. 67 НК РФ увеличен размер инвестиционного налогового кредита с 30 до 100% стоимости оборудования, приобретенного для проведения НИОКР, технического перевооружения или осуществления инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности. Это является одним из доказательств того, что страна взяла курс на модернизацию экономики. Кроме того, в ст. 67 НК РФ сказано, что в заявлении на инвестиционный налоговый кредит организация принимает на себя обязательство по уплате процентов.

Изменен порядок проведения сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (пп. 5.1 п. 1 ст. 21, пп. 11 п. 1 ст. 32, п. 3 ст. 78 и п. 7 ст. 45 НК РФ). Во-первых, закреплено право налогоплательщиков на осуществление совместной с фискалами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов.

Во-вторых, предусмотрено обязательное оформление акта совместной проверки, форма и порядок оформления которого должны быть разработаны ФНС России (п. 4 ст. 31 НК РФ).

В-третьих, предусмотрено, что если в результате проведенной совместной сверки налоговый орган принимает решение об уточнении платежа, то о таком решении он обязан уведомить налогоплательщика в течение пяти дней после его принятия.

Кроме того, Федеральным законом N 229-ФЗ предусмотрена возможность направлять информацию не только в письменном, но и в электронном виде. Единственное, что важно: сообщения в электронном виде должны быть заверены электронной цифровой подписью (п. п. 2 и 7 ст. 23, п. 1 п. 1 ст. 31, п. 2 ст. 46 НК РФ).

С другой стороны, Федеральным законом N 229-ФЗ повышена ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов (п. 3 ст. 32, п. 1 ст. 47 НК РФ). К примеру, введены дополнительные требования о представлении ими информации.

Обязанности органов, осуществляющих регистрацию (учет) физических лиц, дополнены в части сообщения о фактах постановки на учет (снятия с учета) по месту пребывания иностранного работника (ст. 85 НК РФ). Уточнены обязанности органов, представляющих сведения о недвижимом имуществе, земельных участках, транспортных средствах. Предусмотрена обязанность представлять ежегодно сведения по состоянию на 1 января в срок до 1 марта (в отношении транспортных средств и объектов недвижимости) и до 1 февраля в отношении земельных участков.

Для "схемщиков" прикрыта очередная схема: предусмотрено, что решение о приостановлении операций подлежит исполнению банком, в случае если налогоплательщик изменил наименование или реквизиты счета в банке. Предусмотрена ответственность налоговых органов в виде начисления процентов в случае неправомерного вынесения решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке (п. п. 7 и 9.2 ст. 76 НК РФ).

Новый важный момент! В случае представления налогоплательщиком "уточненки" в рамках текущей выездной проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация, даже в случае, если период, за который подана налоговая декларация, не охвачен периодом проведения проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ). Получается, что период проверки может быть расширен.

В ст. 93 НК РФ уточнено, что налоговики могут потребовать документы не только в ходе проведения налоговой проверки, но и при проведении других мероприятий налогового контроля.

Упрощена система штрафов за нарушение порядка постановки на учет в налоговой инспекции (ст. 116 НК РФ). Вместе с тем размеры штрафов увеличены. За нарушение сроков подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе предусмотрен штраф 10 тыс. руб. (в прежней редакции НК РФ - 5 тыс. руб.), а за ведение деятельности без постановки на учет - штраф 10% от доходов, полученных от осуществления такой деятельности, но не менее 40 тыс. руб. (раньше - 20 тыс. руб.).

Среди важных новелл также можно назвать то, что штраф за несвоевременное представление налоговой декларации рассчитывается исходя из фактически неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате, а не суммы налога, указанной в декларации (ст. 119 НК РФ). Минимальный размер штрафа стал выше - 1 тыс. руб. вместо 100 руб. в прежней редакции.

За несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде налогоплательщику грозит 200 руб. штрафа (ст. 119.1 НК РФ). Это, конечно, немного, но следует сказать, что раньше штрафа за подобное нарушение не было вообще.

Увеличен размер штрафа за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. В максимальном варианте он составляет теперь 30 тыс. руб. (ст. 120 НК РФ). Интересно, что теперь под такое нарушение подпадают, например, отсутствие регистров налогового учета и неправильное отражение хозяйственных операций в регистрах налогового учета.

Изменены меры ответственности налогоплательщика по ряду нарушений, связанных с проведением проверок. Так, увеличен размер штрафа за непредставление в установленный срок документов, а именно: вырос с 50 до 200 руб. штраф за каждый непредставленный документ и с 5 до 10 тыс. руб. в случае отказа в представлении документов либо представления документов с заведомо недостоверными данными (ст. 126 НК РФ). Что касается ревизоров, то теперь предусмотрена их обязанность сообщить в течение трех дней о принятом решении в части приостановления обжалуемого акта полностью или частично (ст. 141 НК РФ).

В целом многие штрафы подросли до, так сказать, рыночных размеров, ведь за последние годы в стране была достаточно высокая инфляция. Вырос штраф за дачу экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ) - с 1 до 5 тыс. руб. Вырос также штраф за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений налоговому органу - с 1 до 5 тыс. руб. При повторном совершении такого нарушения в течение года "лицу" придется вообще заплатить 20 тыс. руб. (ст. 129.1 НК РФ).

Подняли законодатели и штрафы, касающиеся банков. За исполнение банком при наличии у него решения налоговиков о приостановлении операций по счетам налогоплательщика поручения на перечисление средств, не связанного с исполнением обязанности по уплате налога, при отсутствии задолженности, кредитная организация будет наказана штрафом в размере 20 тыс. руб. (ст. 134 НК РФ). Увеличен и размер штрафа за непредставление банком справок о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписок по операциям на счетах в налоговый орган - с 10 до 20 тыс. руб. (ст. 135.1 НК РФ).

Пара слов о налоговых агентах. Теперь их накажут не только в случае неперечисления (неполного перечисления) суммы налога, но и за неудержание налога (ст. 123 НК РФ) - на 20 тыс. руб. Есть и изменение в части второй, связанное с налоговыми агентами. Теперь они должны перечислить налог в бюджет с доходов, выплачиваемых налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам не позднее дня, следующего за днем выплаты (п. 4 ст. 287 НК РФ).

И еще один момент. Федеральным законом N 229-ФЗ внесены изменения в порядок работы организаций с обособленными подразделениями. Во-первых, согласно п. 2 ст. 11, ст. 83 обособленные подразделения регистрируются теперь по месту осуществления иностранной организацией деятельности на территории РФ. Во-вторых, введено новое требование к налогоплательщикам об информировании при изменении сведений в части обособленного подразделения. Кроме того, налогоплательщики теперь обязаны сообщать в инспекцию об изменении ранее поданных сведений об обособленном подразделении российской организации в течение трех дней со дня изменений (пп. 3 и 3.1 п. 2 ст. 23 НК РФ).

Штраф за непредставление деклараций

Если налогоплательщик вовремя не отчитался перед налоговой инспекцией или вообще не сдал налоговую декларацию, его ждет штраф. Более того, налоговики вправе заморозить операции по его счетам. Предусмотрены санкции и за непредставление документов. Расскажем об этом подробнее.

Ответственность за непредставление декларации предусмотрена ст. 119 Налогового кодекса РФ.

Если налогоплательщик опоздал со сдачей декларации, то фискалы наложат штраф. За каждый полный или неполный месяц задержки с налогоплательщика взыскивается по 5% от причитающейся к уплате по этой декларации суммы (но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.). Об этом сказано в п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ.

Если же декларация не сдана в течение более полугода, считая с того момента, как истек срок ее подачи, размер штрафа составит 30% от суммы налога плюс по 10% за седьмой и последующий месяцы (п. 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: налоговики считают, что они вправе привлечь организацию к ответственности сразу одновременно по п. п. 1 и 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ.

Дело в том, что налогоплательщик также может столкнуться с ситуацией, когда по итогам налогового (отчетного) периода он не получает сумму налога к начислению (например, при отсутствии облагаемой НДС реализации или неполучении прибыли). Таким образом, так как штраф по ст. 119 Налогового кодекса РФ исчисляется в процентном отношении от суммы налога, то и штраф должен равняться нулю.

Однако налоговики считают, что, так как в п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ установлена минимальная сумма штрафа - 100 руб., на эту сумму и надо штрафовать, но только в том случае, если опоздание составило менее чем 180 дней. Если же срок составил свыше 180 дней, то штраф вообще не берется, поскольку в п. 2 ст. 119 Налогового кодекса РФ его минимальная сумма не установлена.

Надо сказать, что арбитражные суды в данном случае поддерживают налоговиков. Так, в п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 указано: "Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации (ст. 80 НК РФ) по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах".

Такая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации находит свое отражение в решениях нижестоящих судов: привлечение налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ в виде взыскания штрафа за нарушение сроков представления налоговых деклараций в размере 100 руб. обоснованно, даже если у налогоплательщика не было обязанности уплаты налогов по этим декларациям. Примеры - Постановления ФАС Дальневосточного округа от 23 марта 2006 г., 16 марта 2006 г. N Ф03-А51/06-2/556 по делу N А51-16450/05-37-496, ФАС Дальневосточного округа от 17 января 2005 г. по делу N Ф03-А51/04-2/3968, ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 августа 2005 г. по делу N А58-803/05-Ф02-3961/05-С1.

Добавим, что некоторые налогоплательщики полагают, что если по декларации у них есть переплата по налогу, то ответственность по п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ им не грозит. Их логика такова: размер штрафа установлен в процентах от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании несвоевременно представленной декларации. Раз в декларации переплата, то есть предприятие не должно уплачивать налог, то и привлекать его к ответственности за несвоевременную подачу декларации нельзя.

Такая позиция неверна. Наличие на дату уплаты налога на лицевом счете переплаты не может являться основанием для неприменения к налогоплательщику ответственности, предусмотренной ст. 119 Налогового кодекса РФ. Эта статья не связывает исчисление штрафа за непредставление налоговой декларации с наличием или отсутствием у налогоплательщика переплаты. Заметим, что аналогичная позиция высказывалась как официальными органами (п. 1 Письма МНС России от 28 сентября 2001 г. N ШС-6-14/734), так и арбитражными судами (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 ноября 2005 г. N А33-3640/05-Ф02-5587/05-С1).

Ряд организаций и предпринимателей считают, что если у них отсутствует база по налогу на прибыль (например, в случае временной приостановки своей деятельности), то им достаточно письменно уведомить об этом свою инспекцию и представлять налоговые декларации не надо. Однако это не совсем верно. Ведь, как мы уже говорили, Президиум ВАС РФ не раз отмечал, что декларации представлять необходимо даже при отсутствии объекта налогообложения. Хотя справедливости ради заметим, что некоторые арбитражные суды в подобной ситуации поддерживали налогоплательщиков.

Хотелось бы обратить внимание и на то, что ответственность по ст. 119 Налогового кодекса РФ действует только в отношении налогоплательщиков. Скажем, налоговый агент по этой статье оштрафован быть не может. К такому выводу не раз приходили и суды. Примеры - Постановления ФАС Уральского округа от 1 июня 2006 г. N Ф09-4546/06-С7 по делу N А60-42329/05, ФАС Западно-Сибирского округа от 26 сентября 2005 г. N Ф04-6212/2005(15101-А27-35). Суд заявил, что субъектом ответственности, установленной ст. 119 Налогового кодекса РФ, являются только налогоплательщики, следовательно, налоговый агент в случае непредставления налоговой декларации может быть привлечен к ответственности на основании ст. 126 Налогового кодекса РФ.

Как избежать штрафа за непредставление декларации
или уменьшить его

Статья 109 Налогового кодекса РФ провозглашает: лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения в случае отсутствия вины лица в совершении налогового правонарушения.

Пунктом 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ определен исчерпывающий перечень из трех оснований, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения. При наличии хотя бы одного из этих обстоятельств лицо не несет ответственности за совершение налогового правонарушения.

Первое основание - это совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания).

На первый взгляд все ясно. Однако арбитражные суды рассматривают большое количество дел, связанных с указанным основанием отсутствия вины в совершении налогового правонарушения. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 апреля 2005 г. N А19-15661/04-40-Ф02-1659/05-С1.

Как следует из материалов дела, налоговики провели камеральную проверку представленных налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, в ходе которой налогоплательщику направлено требование о представлении документов: книги покупок, главной книги, журналов-ордеров, оборотных ведомостей, счетов-фактур, договоров, банковских документов. Данные документы в налоговый орган представлены не были. Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ.

Суд налоговиков не поддержал. В своем вердикте служители Фемиды указали следующее. Согласно п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет за собой взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Налогоплательщик не представил в налоговый орган требуемые документы в связи с тем, что они были уничтожены пожаром. В соответствии с п. 2 ст. 50 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" общество хранит документы, предусмотренные п. 1 настоящей статьи, по месту нахождения его единоличного исполнительного органа или в ином месте, известном и доступном участникам общества.

Из справки начальника отдела Государственного пожарного надзора следует, что произошел пожар в строении, принадлежащем на праве собственности директору общества, а из учредительных документов - что он является единственным участником общества.

Таким образом, документы хранились в надлежащем месте и были уничтожены в результате пожара, в связи с чем согласно пп. 1 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ налогоплательщик не подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ.

Понятно, что любая организация может столкнуться с ситуацией, когда ее документация изымается уполномоченным на то контролирующим или правоохранительным органом. Является ли это обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения? В Письме УМНС России по г. Москве от 20 февраля 2004 г. N 11-14/10630 указано, что "изъятие органами внутренних дел финансовых документов и иных носителей информации, содержащих финансовую отчетность, не является обстоятельством, исключающим привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения". Некоторые суды несогласны с подобной позицией налоговых органов. Пример - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 2 августа 2004 г. N Ф04-5257/2004(А27-3304-19).

В то же время ряд судов занимают менее категоричную позицию и считают, что изъятие документов может служить обстоятельством, лишь смягчающим ответственность за совершение

налогового правонарушения, но не исключаящим ее. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 30 мая 2000 г. N А56-31511/99 суд сделал вывод о том, что факт изъятия бухгалтерской документации у ответчика налоговой полицией является обстоятельством, смягчающим вину налогоплательщика.

Вторым обстоятельством (применимо только для физических лиц), исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, является совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение.

Третье основание, по которому можно избежать ответственности, - использование налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, подготовленных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом либо их должностными лицами в пределах их компетенции.

Каждый налогоплательщик должен быть точно проинформирован налоговыми органами, какие налоги и сборы и в каком порядке он должен платить. Если это требование не выполняется, то все неустранимые сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ).

Право издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения закреплено за Минфином России. Так, согласно п. 1 ст. 34.2 главное финансовое ведомство вправе давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждать формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

Налогоплательщики вправе получать от налоговых органов информацию (в том числе в письменном виде) о:

- действующих налогах и сборах;
- законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах;
- порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- порядке заполнения форм документов, представляемых в налоговые органы.

Согласно ст. 34.2 Налогового кодекса РФ чиновники Минфина обязаны делать это в течение двух месяцев с момента получения запроса.

Минфин России в Письме от 26 января 2005 г. N ШС-6-01/58@ высказал следующую позицию: "Финансовые органы разъясняют любые вопросы налогоплательщиков, относящиеся к применению норм налогового законодательства, а налоговые органы предоставляют информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также разъясняют порядок заполнения налоговой отчетности".

Таким образом, по мнению автора, в налоговый орган следует отправлять элементарные вопросы, не требующие правовой оценки и толкования норм законодательства о налогах и сборах, а в Минфин России - вопросы, требующие анализа норм законодательства о налогах и сборах и правовой оценки.

Разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов носят для налогоплательщиков рекомендательный характер. Налогоплательщик может не согласиться с полученным разъяснением и отстаивать свою позицию. При этом налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за невыполнение норм подобного разъяснения, так как оно не относится к законодательству о налогах и сборах. В Определении Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003

г. N 316-О разъяснено, что налогоплательщик не может привлекаться к ответственности за нарушение предписаний, содержащихся в ведомственном нормативном акте.

Если же налогоплательщик выполняет письменное разъяснение по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данное уполномоченным органом, то согласно пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ это признается обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения. При отсутствии вины в совершении налогового правонарушения лицо не может быть привлечено к ответственности. В таком случае налоговики выносят решение об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. В п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 указано, что "не имеет значения, кому адресовано разъяснение - конкретному налогоплательщику или неопределенному кругу лиц".

Минфин России в своем Письме от 13 января 2005 г. N 03-02-07/1-1 указал, что "должностными лицами, уполномоченными подписывать разъяснения ФНС России по вопросам, отнесенным к ее компетенции, являются директор ФНС России и его заместители. Руководители территориальных органов ФНС России и их заместители в пределах их компетенции вправе подписывать документы соответствующих налоговых органов. Должностными лицами, уполномоченными подписывать разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, являются министр финансов Российской Федерации и заместители министра финансов Российской Федерации. Разъяснения других финансовых органов вправе подписывать руководители соответствующих финансовых органов и их заместители".

Однако позже Минфин России несколько "расширил" свою позицию и в Письме от 6 мая 2005 г. N 03-02-07/1-116 определил, что должностными лицами, уполномоченными излагать официальную позицию Минфина России в письменных разъяснениях по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, являются:

- министр финансов Российской Федерации;
- заместители министра финансов Российской Федерации;
- директор Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики;
- заместители директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики.

Таким образом, только разъяснения по налогам и сборам вышеуказанных должностных лиц являются официальной позицией Минфина России.

Обратите внимание: статьи, комментарии в средствах массовой информации, ответы на вопросы, данные чиновниками в справочно-правовых системах, не представляют собой официальные разъяснения, а являются личным мнением государственного служащего соответствующего органа. Иногда налогоплательщики пытаются использовать информацию, отраженную в таких разъяснениях, в целях освобождения от ответственности. Пример тому - Постановления ФАС Северо-Западного округа от 28 апреля 2005 г. N А42-9257/04-23 и от 22 марта 2004 г. N А05-9051/03-20.

Хотя иногда суды поддерживают в указанных ситуациях налогоплательщика и принимают в этой области весьма спорные решения. Так, скажем, налогоплательщик, зарегистрированный в г. Москве, организовал в Тамбове стационарное рабочее место для своего сотрудника. Заявление о постановке на учет в тамбовскую налоговую инспекцию налогоплательщик не подал. Позже налоговый орган обратился в суд, чтобы взыскать с фирмы штраф за несвоевременную постановку на учет по месту нахождения обособленного подразделения.

В суде налогоплательщик заявил, что руководствовался статьей начальника отдела применения Налогового кодекса Департамента налоговой политики и совершенствования налогового законодательства МНС России, опубликованной в газете. В ней было написано, что если в обособленном подразделении оборудовано всего одно стационарное рабочее место, то вставать на налоговый учет не нужно. Суд признал, что привлекать к ответственности в данном случае нельзя (Постановление ФАС Московского округа от 3 октября 2001 г. N КА-А40/5441-01).

Несмотря на то что только Минфин России имеет право давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, ФНС России

продолжает выпускать разъяснительные письма. Зачастую в письмах Минфина России и ФНС России высказываются взаимоисключающие позиции.

В этой связи Приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. N 102н была создана Межведомственная комиссия по координации взаимодействия Минфина России и ФНС России в налоговой сфере. Комиссия создана для выработки согласованных позиций по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Статья 75 Налогового кодекса РФ уточняет, чьи именно разъяснения позволяют организации или предпринимателю избежать санкций. Это официальные письма Минфина России, ФНС России или другого ведомства, которое уполномочено давать разъяснения. Скажем, вопросы, связанные с исчислением социальных пособий, вправе разъяснять ФСС РФ, а порядок уплаты пенсионных взносов - налоговики и ПФР.

Однако нужно обратить внимание и на три условия, которым должны соответствовать письма, позволяющие налогоплательщикам не платить пени:

- письмо адресовано неопределенному кругу лиц или непосредственно налогоплательщику, который воспользовался разъяснением;
- документ по смыслу относится к отчетным или налоговым периодам, в которых у организации возникла недоимка (дата самого письма не важна);
- письма основаны на полной и достоверной информации.

Пункт 3 ст. 114 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность снижения размера штрафов за совершение налоговых правонарушений в случае установления смягчающих ответственность обстоятельств. В частности, определено, что при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным за совершение налогового правонарушения соответствующей статьей гл. 16 Налогового кодекса РФ. Обстоятельства, смягчающие ответственность, устанавливаются судом или налоговым органом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

Заметим, что в соответствии с п. 4 ст. 112 Налогового кодекса РФ обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливались только судом. Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, могут наряду с судом рассматриваться также налоговым органом, рассматривающим дело.

Согласно п. 1 ст. 112 Налогового кодекса РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

- 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- 2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- 3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом могут быть признаны смягчающими ответственность;
- 4) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В то же время Пленум Верховного Суда РФ и Пленум ВАС РФ в совместном Постановлении от 11 июня 1999 г. N 41/9 указали, что, поскольку в п. 3 ст. 114 Налогового кодекса РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза. Что это за обстоятельства? Ну, скажем, характер совершенного правонарушения, количество смягчающих ответственность обстоятельств, личность налогоплательщика, его материальное положение.

Скажем, ФАС Центрального округа в Постановлении от 5 августа 2002 г. N А64-508/02-15 указал, что при определении размера ответственности за допущенные нарушения следует признать довод суда о необходимости применить положения ст. ст. 112 и 114 Налогового кодекса РФ. Он снизил размер штрафов в 30 раз по налогу на пользователей автомобильных дорог и налогу на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

Таким образом, сумма штрафа, назначаемого за совершение налогового правонарушения, в случае установления судом хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства может быть снижена в пределах от 50 до 100% размера налоговой санкции. При этом видится, что сумма штрафа не может быть снижена до нуля, поскольку назначение судом штрафа в размере 0 руб. фактически будет являться освобождением привлекаемого к налоговой ответственности лица от применения налоговой санкции.

Арбитражная практика показывает, что смягчающими признаются, как правило, следующие обстоятельства:

- отсутствие неблагоприятных экономических последствий правонарушения и причиненного государству материального ущерба (Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11 июля 2006 г. N Ф04-4100/2006(24188-А27-19), Ф04-4100/2006(24551-А27-19) по делу N А27-25109/05-5, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 9 ноября 2004 г. N Ф03-А04/04-2/3245);

- совершение правонарушения в первый раз (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 7 октября 2004 г. N Ф03-А73/04-2/2909);

- отсутствие умысла за совершение налогового правонарушения (Постановление ФАС Московского округа от 5 ноября 2004 г. N КА-А40/10046-04);

- отсутствие достаточных денежных средств для уплаты налогов и налоговых санкций, отсутствие прибыли, наличие задолженности перед контрагентами, наличие задолженности по заработной плате (Постановление ФАС Московского округа от 23 апреля 2009 г. N КА-А40/2079-03);

- тяжелое финансовое положение налогоплательщика (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10 ноября 2004 г. N Ф08-5327/2004-2037А);

- добросовестность налогоплательщика, отсутствие недоимки (Постановление ФАС Центрального округа от 15 сентября 2004 г. N А09-1192/04-3ДСП);

- тяжелое материальное положение привлекаемого к ответственности лица, отсутствие источника уплаты санкции (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10 ноября 2004 г. N Ф08-5327/2004-2037А);

- состояние здоровья привлекаемого к ответственности лица и его близких (Постановление ФАС Московского округа от 24 августа 2001 г. N КА-А40/4456-01);

- незначительность допущенной просрочки (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 октября 2001 г. N А13-3326/01-03).

Анализ арбитражной практики показывает, что перечень смягчающих ответственность обстоятельств, установленных судами по налоговым спорам, достаточно обширен и зависит от фактических обстоятельств конкретного дела. В то же время следует отметить, что в арбитражной практике встречаются и противоположные решения. Таким образом, совершение правонарушения впервые не может быть признано обстоятельством, смягчающим ответственность, поскольку оно является обстоятельством, не отягчающим ее.

В ст. 111 Налогового кодекса РФ четко сказано: штрафы не грозят налогоплательщику в том случае, если он допустил ошибки, следуя разъяснениям, которые были адресованы неопределенному кругу лиц или конкретному налогоплательщику, который и воспользовался письмом. Такого рода разъяснения должны по смыслу и содержанию относиться к налоговым периодам, когда совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов. Ответ чиновников должен содержать полную и достоверную информацию.

Нормы ст. 111 Налогового кодекса РФ распространяются на официальные письма Минфина России, ФНС России или другого ведомства, которое уполномочено давать подобного рода разъяснения. Скажем, ФНС России - в отношении порядка исчисления и уплаты страховых взносов и социальных пособий, а также Пенсионный фонд РФ - относительно пенсионных взносов.

Пожалуй, самое важное изменение касается уплаты пеней. Обновленная редакция ст. 75 Налогового кодекса РФ провозглашает: если налогоплательщик руководствовался разъяснениями чиновников и из-за этого неправильно рассчитал налог или сбор, пени ему также не грозят.

Однако только в том случае, если письма Минфина, ФНС, иных уполномоченных органов адресованы неопределенному кругу лиц или непосредственно налогоплательщику, который воспользовался разъяснением, по смыслу и содержанию относящимся к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа.

Подписано в печать
03.12.2010
