
СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.	4
УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.	7
Налогоплательщики	7
Порядок определения доходов организации	15
Порядок определения расходов организации	38
Порядок исчисления и уплаты налога	112
Переход с иного режима налогообложения на упрощенную систему.	117
Прекращение действия упрощенной системы налогообложения	122
Другие вопросы применения упрощенной системы налогообложения	134
ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	154
Налогоплательщики	154
ЕНВД в отдельных отраслях.	162
Бытовые услуги.	162
Услуги по перевозке пассажиров и грузов	177
Услуги по ремонту, мойке, хранению автотранспортных средств	189
Розничная торговля.	194
Услуги по организации общественного питания	219
Передача во временное владение (пользование) торговых мест и объектов общественного питания	222
Другие вопросы применения ЕНВД	231
ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ.	235
ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ПРИ ПРИМЕНЕНИИ РАЗЛИЧНЫХ РЕЖИМОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.	243

ПРЕДИСЛОВИЕ

Уважаемый читатель!

Вы держите в руках книгу, в которой собраны ответы экспертов службы Правового консалтинга ГАРАНТ на наиболее интересные и актуальные вопросы, заданные российскими бухгалтерами, юристами и руководителями в связи с применением таких популярных налоговых режимов, как упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход и единый сельскохозяйственный налог.

Все рассмотренные ситуации взяты из повседневной практики российских предпринимателей и специалистов по бухгалтерскому и налоговому учету. Помимо непосредственной практической помощи, книга позволяет получить представление об уровне задач, решаемых службой Правового консалтинга ГАРАНТ, убедиться в высоком качестве информационно-правового обеспечения, которое предоставляется пользователям системы ГАРАНТ.

Для чего предназначена служба Правового консалтинга?

Каждый специалист сталкивается в работе с вопросами, которые сложно решить своими силами за короткое время. В условиях стремительно меняющегося российского законодательства такая ситуация не является редкостью. Как поступить бухгалтеру, юристу, кадровику или руководителю, когда от правильного решения зависит правовая безопасность и положение компании на рынке, а времени на детальное изучение вопроса просто нет? Каждый профессионал знает, что такие решения принимаются, только если есть стопроцентная уверенность в надежности имеющейся информации.

В этом случае необходима грамотная и своевременная консультация авторитетного эксперта. Именно такую возможность предоставляет своим пользователям служба Правового консалтинга ГАРАНТ. Сегодня каждый ее пользователь может, не выходя из системы, задать свой вопрос и оперативно получить

письменный ответ квалифицированного специалиста. Консультирование ведется по самым актуальным отраслям законодательства — бухгалтерский учет и отчетность, налоговое законодательство, трудовое право и гражданское законодательство в части регулирования предпринимательской деятельности.

Почему пользователи доверяют службе Правового консалтинга?

Само устройство услуги Правового консалтинга ГАРАНТ обеспечивает уверенность в высоком качестве предоставляемых консультаций. Это достигается с помощью специально разработанной двухуровневой системы контроля качества. Первый уровень — аттестация экспертов, проводимая по единым федеральным стандартам. Такой подход обеспечивает стабильно высокую квалификацию специалистов службы Правового консалтинга. Второй уровень — дополнительная проверка каждого ответа. Перед отправкой пользователю текст консультации в обязательном порядке проверяется централизованной московской службой рецензентов.

Каким образом достигается высокая скорость предоставления ответов?

Чтобы воспользоваться Правовым консалтингом, пользователю не требуется звонить куда-либо и тем более нет нужды покидать свое рабочее место — услуга интегрирована в правовую систему ГАРАНТ. Технологичность Правового консалтинга в сочетании с оперативностью предоставления ответов создает внушительный выигрыш во времени. Максимальный срок ответа эксперта вне зависимости от сложности вопроса составляет два рабочих дня.

Как обеспечивается высокое удобство работы?

Работа с услугой Правового консалтинга ведется непосредственно в системе ГАРАНТ, начиная с составления и отправки вопроса и заканчивая хранением и работой с ответом эксперта. Письменное консультирование позволяет избежать искажений, неточностей и ошибок, присущих устной форме передачи информации: эксперт отвечает именно на тот вопрос, который задал пользователь, не возникает сомнений, что ответ не слышали или неправильно поняли — к его тексту можно обратиться в любой момент. Технология Правового консалтинга обеспечивает полноценную интеграцию ответов экспертов в

установленный у пользователя комплект системы ГАРАНТ. Пользователь всегда сможет легко найти ранее полученный ответ и обратиться к правовым актам, на которые ссылается эксперт, — консультации сопровождаются списками документов, на основе которых составлен ответ.

На сегодняшний день Правовой консалтинг является единственной в России консалтинговой услугой, интегрированной в правовую систему. Как и любой другой продукт от компании «Гарант», услуга Правового консалтинга предоставляется на максимально гибких, удобных для клиента условиях. Сегодня у пользователя есть возможность не только в любой момент задать интересующий вопрос и быстро получить ответ, но и заранее приобрести соответствующий его индивидуальным запросам пакет услуг Правового консалтинга. Широкая продуктовая линейка обеспечивает возможность для любого пользователя выбрать наиболее подходящий для себя вариант. Заранее позаботившись о приобретении такого пакета, вы сможете во всеоружии встретить любую сложную ситуацию, требующую оперативного решения.

Надеемся, что в книге вы найдете интересную и полезную именно для вашего предприятия информацию, получите помощь при решении непростых вопросов применения законодательства.

Служба Правового консалтинга ГАРАНТ

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

? *Организация оказывает услуги по установке кондиционеров в офисные и складские помещения.*

Может ли организация применять упрощенную систему налогообложения и нужна ли лицензия на этот вид деятельности?

Юридические лица, занимающиеся строительством, в соответствии с подп. 100.1 и 100.2 п. 1 ст. 17 Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» должны иметь лицензию.

Федеральным законом от 19.07.2007 № 136-ФЗ «О внесении изменений в статьи 17 и 18 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» лицензирование работ по строительству зданий и сооружений, за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения, продлено до 1 июля 2008 г.

Лицензирование строительных работ осуществляется в порядке, установленном Положением о лицензировании деятельности по строительству зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, утвержденным постановлением Правительства РФ от 21.03.2002 № 174 (далее — Положение).

В п. 1 Положения указано, что лицензированию подлежат строительно-монтажные работы, в том числе общестроительные, отделочные, санитарно-технические, специальные и монтажные работы, работы по ремонту зданий и сооружений, пусконаладочные работы и функции заказчика-застройщика.

7 апреля 2002 г. Госстроем РФ (прежнее название Росстроя РФ) был утвержден Классификатор видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с компетенцией Госстроя РФ (далее — Классификатор строительных работ).

В соответствии с Классификатором строительных работ лицензируются следующие виды работ по устройству инженерных сетей и коммуникаций:

— работы по устройству внутренних инженерных систем и оборудования (устройство систем отопления и вентиляции, кондиционирования воздуха, пневмотранспорта и аспирации) и др.

Минюст РФ отказал в государственной регистрации Классификатора строительных работ, поэтому вопрос о применении этого документа спорен.

Однако на сайте Госстроя РФ (<http://www.flc.ru>) Классификатор строительных работ приведен в качестве документа, определяющего компетенцию Госстроя РФ в сфере лицензирования. Следовательно, лицензирующий орган требует получать лицензии на выполнение тех видов работ, которые указаны в Классификаторе строительных работ.

Таким образом, считается: если организация осуществляет работы, указанные в Классификаторе строительных работ, то во избежание конфликтных ситуаций ей необходимо получить строительную лицензию на выполнение этих видов работ.

Вновь созданная организация вправе подать заявление о переходе на УСН (п. 2 ст. 346.13 НК РФ). В этом случае организация вправе применять УСН с даты постановки ее на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики, которые не вправе применять УСН, перечислены в п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Организация может утратить право на применение УСН в связи получением лицензии, если при осуществлении лицензируемого вида деятельности она попадает в ряды налогоплательщиков, перечисленных в п. 3 ст. 346.12 НК РФ, и тогда организация обязана перейти на общий режим налогообложения (письмо Минфина РФ от 13.11.2007 № 03-11-04/2/275).

Принимая во внимание, что организации, занимающиеся строительством, в указанный перечень не входят, наличие либо отсутствие строительной лицензии не влияет на возможность применения УСН.

Следовательно, если организацией соблюдены требования ст. 346.12 и 346.13 НК РФ, то она имеет право применять УСН.

Действующее законодательство о лицензировании не содержит различий между соискателями лицензии (или лицензиатами) в зависимости от применяемого ими режима налогообложения.

К ним установлены одинаковые лицензионные требования и условия. Значение имеет лишь то, является ли осуществляемый организацией вид деятельности лицензируемым или нет.

Поэтому у организации, использующей УСН, не должно возникать проблем с получением лицензии, связанных с применяемым режимом налогообложения.

При применении УСН в состав расходов разрешается включать:

— затраты на оплату госпошлины (подп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), поскольку госпошлина является федеральным налогом (п. 10 ст. 13 НК РФ);

— затраты на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности (подп. 30 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Учитывать эти затраты при исчислении единого налога можно при их соответствии критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ), и только после того, как они будут осуществлены и фактически оплачены (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Вывод:

Действующее законодательство не устанавливает особенности лицензирования для организаций, применяющих специальные налоговые режимы.

Организация, выполняющая строительные работы (в т.ч. монтаж кондиционеров), вправе применять УСН и при этом получить лицензию.

Косвенно возможность «совмещения» строительной деятельности и УСН подтверждают материалы, содержащиеся в системе ГАРАНТ, с которыми рекомендуется ознакомиться:

письмо Управления МНС РФ по г. Москве от 16.06.2004 № 21-09/ 40251.

Строительная организация на «упрощенке» (*Аладышева К.Н.*, «Упрощенка», № 1, январь 2007 г.).

Лицензирование и сертификация: как быть с расходами? (*Теплова Н.А.*, «Упрощенка», № 12, декабрь 2006 г.).

Вопрос: Организация зарегистрировалась как ООО «Тепло-МонтажСервис». Объект налогообложения — доходы, уменьшенные на величину расходов. Может ли организация включить в состав расходов затраты на приобретение лицензии, без которой она не может осуществлять свою деятельность? (*Малая бухгалтерия*, № 3, апрель—май 2007 г.).

Вопрос: Включаются ли в расходы при упрощенной системе налогообложения затраты организации по лицензированию? («Малая бухгалтерия», № 4, IV квартал 2005 г.).

Вопрос: Организация, применяющая УСН, в IV квартале 2007 г. получила лицензию на выполнение работ. Срок действия лицензии — 4 года. В 2008 г. ООО планирует перейти на обычную систему налогообложения. Как включить в расходы стоимость следующих затрат и уменьшить на эту сумму налоговую базу: лицензия; платные образовательные услуги по повышению квалификации; обучение по программе повышения квалификации; государственная пошлина за рассмотрение заявления о предоставлении лицензии; государственная пошлина за предоставление лицензии. Можно ли отнести эти статьи на затраты сразу, либо надо относить затраты на лицензию пропорционально 48 месяцам? (Ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, декабрь 2007 г.)

? *Индивидуальный предприниматель производит продажу пластиковых окон физическим лицам в кредит, все расчеты осуществляются через банк, при этом деньги от покупателей поступают на расчетный счет предпринимателя от имени банка — он является посредником между продавцом и покупателем в денежных расчетах.*

Правомерны ли классификация деятельности как «деятельность агентов по оптовой продаже строительных материалов» и применение УСН?

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с п. 2 ст. 346.26 НК РФ может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

В подп. 4 и 5 п. 2 решения Рязанского городского Совета от 24.11.2005 № 387-III «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории города Рязани» (далее — Решение № 387-III) указано, что система налогообложения в виде ЕНВД применяется, в частности, в отношении таких видов деятельности, как:

— розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли;

— розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

Таким образом, указанный предпринимателем вид деятельности будет подпадать под ЕНВД при соблюдении приведенных выше условий. В противном случае по доходам от этой деятельности организация должна исчислять и уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения либо по упрощенной системе налогообложения при наличии соответствующего уведомления от ФНС.

При этом не имеет значения, каким образом была произведена оплата за товар — наличным или безналичным путем, так как в соответствии со ст. 346.27 НК РФ под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт), на основе договоров розничной купли-продажи. По договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, согласно п. 1 ст. 492 ГК РФ обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. А в п. 3 ст. 500 ГК РФ предусматривается осуществление розничной торговли по договорам розничной купли-продажи товаров в кредит, в том числе с условием оплаты покупателем товаров в рассрочку.

Таким образом, из анализа норм ГК РФ следует, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара.

Можно сделать вывод, что продажа товаров физическим лицам по договорам розничной купли-продажи будет относиться к розничной торговле независимо от формы расчетов, поэтому реализация товаров в кредит физическим лицам будет облагаться единым налогом. При этом не имеет значения, что прием наличных денежных средств от покупателей, а также оплата товаров по пластиковым картам и оформление продажи товаров в рассрочку осуществляются через посредника.

Данную точку зрения поддерживает Минфин РФ в письмах от 25.10.2005 № 03-11-05/87, от 29.11.2005 № 03-11-05/108 и от 21.06.2007 № 03-11-05/137.

Вывод:

Деятельность предпринимателя будет облагаться единым налогом только в том случае, если при ее осуществлении соблюдаются условия применения ЕНВД, указанные в Решении № 387-III. Если эти условия не выполняются, то предприниматель вправе применять УСН. При этом для принятия решения о применении или неприменении ЕНВД форма оплаты за реализуемый предпринимателем товар значения не имеет.

? *Организация (ООО) применяет упрощенную систему налогообложения и бухгалтерский учет не ведет.*

Можно ли разницу между доходом и единым налогом (по данным налогового учета) в виде чистого дохода направить на выплату дивидендов участникам общества после сдачи налоговой декларации по единому налогу и уплаты налога в бюджет?

Распределение прибыли между участниками общества с ограниченной ответственностью регламентировано Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон № 14-ФЗ).

Общество в соответствии со ст. 28 Закона № 14-ФЗ вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Решение о размере части прибыли общества, распределяемой между участниками общества, принимается общим собранием участников общества. Согласно нормам этой статьи общество вправе принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Для принятия решения о распределении прибыли необходимо учитывать ограничения, установленные ст. 29 Закона № 14-ФЗ. В частности, общество не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между участниками общества:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- до выплаты действительной стоимости доли (части доли) участника общества в предусмотренных Законом № 14-ФЗ случаях;
- если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с федеральным законом о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения;
- если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и ре-

зервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения;

— в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Получается, что для распределения прибыли между участниками ООО следует определить величину чистой прибыли, а также стоимость чистых активов и соотнести последнюю с размером капитала.

Законом № 14-ФЗ не даны определения «чистой прибыли» и «чистых активов».

Стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним нормативными актами. Об этом сказано в п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ. Чистые активы — это балансовая стоимость имущества общества, уменьшенная на сумму его обязательств. Стоимость чистых активов определяется по последнему утвержденному в установленном порядке бухгалтерскому балансу общества.

Под «чистой прибылью» в соответствии с Положением ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н, принято понимать конечный финансовый результат деятельности организации по состоянию на отчетную дату, определяемый по данным бухгалтерского учета, за вычетом причитающихся за счет прибыли в соответствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обязательных платежей.

Следовательно, хотя организации, перешедшие на УСН, в соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 129-ФЗ) освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета (за исключением учета основных средств и нематериальных активов), тем не менее независимо от используемой обществом с ограниченной ответственностью системы налогообложения источником выплаты дохода участника данного общества является чистая прибыль организации. Определить ее величину можно только по данным бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, с использованием метода начислений. Об этом неоднократно давали разъяснения представители Минфина РФ (письма Минфина РФ от 11.03.2004 № 04-02-05/3/19, от 08.06.2005

№ 03-03-02-04 и от 15.12.2005 № 03-11-04/2/154) и налоговых органов (письмо Управления МНС РФ по г. Москве от 11.11.2004 № 21-09/72969). Кроме того, выполняя требования Закона № 14-ФЗ, до принятия решения о распределении между участниками дохода следует определить по данным бухгалтерской отчетности величину чистых активов и соотнести ее с размером капитала.

Таким образом, если общество произведет выплаты участникам, не соблюдая требования Закона № 14-ФЗ, то эти выплаты не будут признаны дивидендами. Соответственно, от этого зависит налогообложение указанных выплат.

Так, налоговая ставка при выплате дивидендов физическим лицам равна 9% (п. 4 ст. 224 НК РФ). Налог начисляется только при фактической выплате дивидендов. Организация, выплачивая дивиденды физическому лицу — резиденту РФ, будет выступать в роли налогового агента по НДФЛ (ст. 214 НК РФ).

При выплате дохода участникам без соблюдения требований Закона № 14-ФЗ данные выплаты будут облагаться по стандартной ставке 13%. Кроме того, учитывая, что организация применяет УСН, в этом случае, по мнению Минфина РФ (письмо от 24.12.2007 № 03-11-04/2/313), нельзя воспользоваться п. 3 ст. 236 НК РФ. Напомним, что согласно нормам этого пункта не облагаются ЕСН (и взносами на ОПС) выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде. Поскольку организации, применяющие УСН, не уплачивают налог на прибыль, Минфин РФ считает, что все выплаты, производимые такими организациями из «прибыли», должны облагаться взносами на обязательное пенсионное страхование и страховыми взносами на травматизм.

Вывод:

Доход участникам общества с ограниченной ответственностью, применяющего упрощенную систему налогообложения, после уплаты налога можно выплатить. Однако, чтобы воспользоваться ставкой НДФЛ в размере 9%, уплачиваемой с дивидендов, организации надо вести бухгалтерский учет и принимать решение о выплате дивидендов именно исходя из величины чистой прибыли, отраженной в бухгалтерском балансе. При этом право на такие выплаты подтверждается соответствующей величиной чистых активов, которые также нельзя считать, не составляя бухгалтерский баланс.

ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

? *В собственности индивидуального предпринимателя находилось здание магазина, которое использовалось им для ведения розничной торговли. Предприниматель также занимался газификацией домов. Свою деятельность он осуществлял в рамках упрощенной системы налогообложения.*

В отношении операций по розничной торговле предприниматель стал применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Деятельность по газификации домов индивидуальный предприниматель прекратил с 2006 г.

Предприниматель не оформил переход от УСН к иным режимам налогообложения в порядке, предусмотренном законодательством. Объектом налогообложения по деятельности, осуществляемой в рамках УСН, являлись доходы индивидуального предпринимателя.

В части нежилого здания, используемого в предпринимательской деятельности, предприниматель уплачивал налог на имущество физических лиц.

В 2006 г. предприниматель продал здание другому владельцу. Продавцом по договору купли-продажи является физическое лицо. Денежные средства поступили на личный счет предпринимателя. Предприниматель воспользовался имущественным вычетом по НДФЛ.

Однако налоговая инспекция считает, что на момент продажи здания гражданин являлся индивидуальным предпринимателем, поэтому он обязан был заявить доход от продажи здания в декларации по упрощенной системе налогообложения и заплатить налог.

Права ли налоговая инспекция?

Однозначного ответа на вопрос нет. В данном случае при налоговой проверке специалисты налоговой инспекции рассматривают продажу недвижимого имущества как операцию, осуществляемую в рамках предпринимательской деятельности, а предприниматель считает, что продажа недвижимого имущества осуществляется физическим лицом.

При решении вопроса налогообложения операций, связанных с продажей недвижимого имущества, необходимо учитывать статус индивидуального предпринимателя при продаже этого имущества. Именно этот аргумент является решающим.

Кроме того, по мнению Минфина РФ, представленному в письме от 11.07.2006 № 03-05-01-05/140, факт использования или неиспользования реализуемого нежилого здания в предпринимательской деятельности с объектом налогообложения «доходы» признается определяющим для целей исчисления единого налога или НДФЛ. Финансисты разъяснили, что в

случае, если нежилое помещение использовалось индивидуальным предпринимателем в целях предпринимательской деятельности, облагаемой в рамках упрощенной системы налогообложения, выручка от реализации такого имущества подлежит налогообложению по упрощенной системе налогообложения.

Для примера рассмотрим два возможных варианта налогообложения. Оба варианта могут иметь практическое применение, и налогоплательщик вправе сам определиться с выбором возможного способа решения вопроса.

В данной ситуации менее рискованным был бы вариант налогообложения операций по продаже имущества в рамках предпринимательской деятельности. Этот вариант и был принят за основу проверяющими налоговой инспекции (вариант 2). Если бы вопрос по налогообложению данной операции возник ранее, авторы рекомендовали бы остановиться на том варианте налогообложения, которого придерживаются проверяющие (вариант 2) в силу большого риска принятия первого варианта налогообложения.

Индивидуальный предприниматель имеет личное имущество, а также имущество, используемое им в предпринимательской деятельности.

Поскольку это имущество юридически никак не разграничено, то в принципе распорядиться принадлежащим имуществом предприниматель может не только в рамках предпринимательской деятельности, но и как личным, принадлежащим ему на праве собственности (постановление ФАС Московского округа от 22.12.2005 № КА-А41/12570-05).

Налоговое законодательство также не устанавливает для физических лиц, участвующих в сделках купли-продажи принадлежащего им на праве собственности имущества, обязательное наличие статуса индивидуального предпринимателя.

В связи с этим возникает некая неопределенность при налогообложении операций, связанных с продажей имущества. Однозначного решения вопроса в данной ситуации привести невозможно, так как законодательно вопрос не решен, а в своих разъяснениях финансисты выражают различные точки зрения по поводу этого вопроса. В свою очередь, разъяснения носят, как правило, частный характер и не могут использоваться налогоплательщиком в случае возникновения споров с налоговыми органами.

В спорных ситуациях, когда вопрос законодательно не определен, налогоплательщику целесообразно обратиться в Мин-

фин РФ для получения персональных разъяснений по конкретному вопросу. Разъяснения Минфина РФ, трактующие вопрос в пользу налогоплательщика, могут быть использованы налогоплательщиком в случае возникновения споров с налоговыми органами.

В зависимости от того, в качестве физического лица или предпринимателя выступает гражданин при продаже принадлежащего ему имущества, возможны два варианта налогообложения.

Вариант 1. В сделке купли-продажи недвижимости продавцом выступает сам гражданин как физическое лицо, а не как индивидуальный предприниматель (что отражено в тексте договора). Доход, полученный по этому договору купли-продажи имущества, подлежит обложению НДФЛ.

При продаже предпринимателем этого имущества, относящегося к «прочему недвижимому имуществу», вне рамок осуществления им предпринимательской деятельности, он имеет право на применение имущественного налогового вычета.

Сумма имущественного налогового вычета определяется в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ. По имуществу, находившемуся в собственности физического лица более 3 лет, имущественный налоговый вычет представляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

В п. 1 ст. 220 НК РФ предусмотрено, что вместо использования налогового вычета сумма полученного дохода уменьшается на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

В абз. 4 подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ указано, что положения настоящего подпункта не распространяются на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

Однако принятие первого варианта налогообложения представляется весьма рискованным, так как в случае возникновения разногласий с налоговыми органами необходимо будет доказать, что продажа этого нежилого здания осуществлялась вне рамок предпринимательской деятельности.

Следовательно, имущественные налоговые вычеты не распространяются на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществ-

влением ими предпринимательской деятельности (письмо Минфина РФ от 11.07.2006 № 03-05-01-05/140).

В случае решения вопроса в судебном порядке не исключено, что суд истолкует суть отношений как продажу имущества вне предпринимательской деятельности. Примером может служить постановление ФАС Московского округа от 22.12.2005 № КА-А41/12570-05, когда судьями был принят во внимание статус продавца как просто физического лица.

ФАС Уральского округа в постановлении от 19.04.2007 № Ф09-2772/ 07-С2, оценив в совокупности представленные в деле доказательства и установив, что проданные индивидуальным предпринимателем объекты недвижимости находились в его собственности, в целях извлечения прибыли от осуществления предпринимательской деятельности им не использовались, а сама по себе реализация недвижимости не относится к деятельности, осуществляемой предпринимателем, также пришел к выводу, что продажа рассматриваемых объектов не связана с получением налогоплательщиком дохода от осуществления им предпринимательской деятельности.

Но такое судебное решение в рассматриваемом случае представляется маловероятным, так как нежилое помещение фактически использовалось в предпринимательской деятельности, о чем свидетельствует уплата налогов в ходе осуществления предпринимательской деятельности. Вполне логично, что в случае возникновения налоговых споров в судебном порядке аргументом в отстаивании принятой позиции для налоговых органов может служить налоговая отчетность предпринимателя. Вполне вероятно, что в результате проведенной выездной проверки налоговые органы запаслись и другими документами, которые могут быть предъявлены в качестве аргументов в арбитражном суде. Такими документами могут быть любые документы, подтверждающие наличие хозяйственных операций.

Таким образом, поскольку реализованное здание использовалось предпринимателем при осуществлении розничной торговли, то в данной ситуации не исключено, что налоговые органы смогут аргументированно доказать, что продажу имущества следует рассматривать в рамках осуществления предпринимательской деятельности.

Вариант 2. Подтверждением ведения предпринимательской деятельности служит государственная регистрация граждани-

на в качестве индивидуального предпринимателя (п. 1 ст. 23 ГК РФ).

О наличии признаков предпринимательской деятельности также могут свидетельствовать следующие факты:

- приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации;
- учет хозяйственных операций, связанных с осуществлением сделок;
- взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок;
- устойчивые связи с продавцами, покупателями, прочими контрагентами.

Специалисты финансовых и налоговых ведомств указывают, что при наличии вышеуказанных признаков предпринимательской деятельности физическое лицо обязано уплачивать налоги с полученных доходов как индивидуальный предприниматель (письмо УФНС РФ по г. Москве от 30.03.2007 № 28-10/28916, письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 07.11.2006 № 03-01-11/4-82 и от 14.01.2005 № 03-05-01-05/3).

Кроме того, о наличии предпринимательской деятельности свидетельствует и налоговая отчетность предпринимателя по ЕНВД и прочим налогам, представляемая в налоговые органы.

Физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, признаются налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (п. 1 ст. 227 НК РФ).

Налогооблагаемая база для исчисления налога определяется как сумма доходов, полученных от осуществления такой деятельности, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218—221 НК РФ.

Также предпринимательская деятельность может облагаться налогами в рамках упрощенной системы налогообложения.

Заметим, что в связи с прекращением деятельности по газификации домов предприниматель не потерял статус лица, применяющего УСН.

Операции по продаже недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности, не относятся к числу операций, по которым действующим законодательством предусмотрен режим налогообложения в виде ЕНВД.

Если налогоплательщик наряду с применением системы налогообложения в виде ЕНВД по какому-либо виду деятельности осуществляет операции, не подпадающие под этот режим налогообложения, то налогообложение таких операций осуществляется в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ (абз. 2 п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

У индивидуального предпринимателя в рассматриваемом периоде таким режимом налогообложения являлся специальный налоговый режим — упрощенная система налогообложения.

Представители Минфина РФ считают, что организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность, в отношении которой она является налогоплательщиком ЕНВД, при реализации принадлежащего ей имущества обязана исчислять налог на прибыль и НДС, поскольку эта деятельность не облагается единым налогом на вмененный доход (письмо Минфина РФ от 19.06.2006 № 03-11-04/3/297). Такого же мнения придерживаются налоговые органы и многие специалисты по налогам.

Не исключено, что в случае признания реализации предпринимателем имущества в рамках осуществления предпринимательской деятельности эта позиция Минфина РФ может быть применена и к индивидуальному предпринимателю. При этом, поскольку он применяет УСН, налогообложение операции по продаже здания следует осуществлять в рамках упрощенной системы налогообложения.

Поэтому доход, полученный от продажи недвижимого имущества, используемого (до продажи) в предпринимательской деятельности, согласно ст. 346.15 НК РФ должен включаться в доход индивидуального предпринимателя как доход от реализации (определяемый в соответствии со ст. 249 НК РФ) или как внереализационный доход (определяемый в соответствии со ст. 250 НК РФ) в зависимости от того, имеется ли в свидетельстве о государственной регистрации индивидуального предпринимателя такой вид экономической деятельности, как «операции с недвижимым имуществом».

Следовательно, выручка от реализации (или внереализационный доход) нежилого помещения, используемого индивидуальным предпринимателем в предпринимательской деятельности (облагаемой УСН), будет облагаться единым налогом, применяемым при УСН, и не будет облагаться НДФЛ на основании п. 24 ст. 217 НК РФ, так как обложению НДФЛ не

подлежат доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями, при налогообложении которых применяется УСН (письмо Минфина РФ от 11.07.2006 № 03-05-01-05/140, письма МНС РФ от 06.07.2004 № 04-3-01/398 и от 11.06.2003 № СА-6-22/657).

Такой же позиции придерживались специалисты, которые проводили у предпринимателя налоговую проверку.

Таким образом, чтобы опровергнуть их точку зрения, следует обратиться в суд.

Заметим, что п. 4 ст. 346.26 установлено, что уплата индивидуальными предпринимателями единого налога на вмененный доход предусматривает замену уплаты налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Для получения права на освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц индивидуальному предпринимателю необходимо подать в налоговую инспекцию заявление (в произвольной форме) об освобождении его от исполнения обязанности плательщика налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности в рамках ЕНВД). Заявление подается по месту осуществления предпринимательской деятельности (месту нахождения используемого в предпринимательской деятельности недвижимого имущества).

При этом для подтверждения факта использования в предпринимательской деятельности принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества могут быть представлены любые имеющиеся у индивидуального предпринимателя документы, содержащие необходимую информацию (письмо УФНС РФ по г. Москве от 31.01.2006 № 18-12/3/6066).

Сам по себе факт уплаты налога на имущество физических лиц не является подтверждением продажи этого имущества вне рамок предпринимательской деятельности. У предпринимателя не появляется дополнительного доказательства правомочности применения имущественного налогового вычета при исчислении НДФЛ.

Вывод:

Таким образом, решение спорных вопросов налогообложения операции по реализации здания магазина возможно в случае обращения в арбитражный суд.

При этом аргументом, служащим в поддержку мнения налоговых органов, будет являться то, что здание использовалось в предпринимательской деятельности.

Однако, если продажа здания будет расцениваться как реализация имущества, принадлежащего гражданину как физическому лицу, а не индивидуальному предпринимателю, то имущественный вычет по зданию магазина, находившегося в собственности гражданина 3 года и более, предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества. В этом случае притязания налоговых органов могут быть признаны обоснованными.

При этом не исключено, что судьи примут позицию налоговых органов и сочтут продажу здания осуществленной в рамках предпринимательской деятельности. Следовательно, имущественным вычетом индивидуальный предприниматель воспользовался неправомерно.

В этой ситуации НК РФ предусмотрена уплата единого налога в рамках УСН, рассчитываемая как произведение налоговой ставки (6%) на налоговую базу, т.е. доход, полученный от продажи недвижимого имущества (п. 1 ст. 346.18, п. 1 ст. 346.20 и п. 1 ст. 346.21 НК РФ).

? *Организация, находящаяся на УСН, сдает в аренду нежилое помещение. Денежные средства, которые арендаторы будут вносить в кассу организации, должны использоваться исключительно в целях проведения лотереи среди покупателей. Для привлечения покупателей по чекам будет производиться розыгрыш призов.*

Можно ли считать эти средства целевыми?

Доходом в соответствии со ст. 41 НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Иначе говоря, полученные организацией от других лиц денежные средства отвечают общим признакам дохода, учитываемого для целей налогообложения.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ (ст. 346.15 НК РФ).

При определении налоговой базы по налогу на прибыль согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ не учитываются доходы

в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом в данном пункте приведен перечень имущества, отнесенного к средствам целевого финансирования.

Исходя из данного перечня средства, полученные от арендаторов на проведение лотереи и других рекламных акций, не могут считаться целевым финансированием.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям 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 (п. 2 ст. 251 НК РФ). Следовательно, в данном случае средства, полученные от арендаторов, не относятся к целевым поступлениям.

Таким образом, средства, которые предполагает получать организация, должны быть учтены в доходах.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль согласно подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ не учитываются доходы 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.

Отношения по агентским договорам регулируются гл. 52 ГК РФ. По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала (ст. 1005 ГК РФ).

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке

или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Глава 26.2 НК РФ не содержит каких-либо ограничений для налогоплательщиков, перешедших на применение УСН, по выполнению ими обязанностей агентов по агентским договорам (письмо Минфина РФ от 24.10.2007 № 03-11-04/2/267).

Таким образом, при оформлении с арендаторами агентских договоров на проведение организацией мероприятий по привлечению покупателей денежные средства, полученные на выполнение поручения, не будут являться доходом для организации (письма Минфина РФ от 23.01.2006 № 03-11-04/2/11 и от 28.09.2005 № 03-11-04/2/90, письмо УФНС РФ по г. Москве от 23.10.2006 №18-11/3/93008@).

При этом отметим, что любой посреднический договор, в том числе и агентский, является возмездным, т.е. по договору должно быть предусмотрено вознаграждение, которое будет являться доходом для агента. Размер вознаграждения устанавливается сторонами договора.

Для получения информации о посреднических договорах, их формах, а также учете хозяйственных операций при посредничестве организация может воспользоваться следующими материалами, размещенными в СПС Гарант:

Посреднические операции. Юридические аспекты, особенности бухгалтерского учета и налогообложения (Филина Ф.Н., Васильева В.В., Толмачев И.А. — ГроссМедиа: РОСБУХ, 2007 г.).

Учет доходов от посреднической деятельности (Теплова Н.А., «Упрощенка», № 8, август 2007 г.).

Если агент применяет упрощенную систему налогообложения (Лозовский М.О., «Российский налоговый курьер», № 18, сентябрь 2005 г.).

? Организация «А», применяющая упрощенную систему налогообложения, в 2006 г. заключила договор процентного займа денежных средств. Получив заем, организация «А», в свою очередь, передала денежные средства по договору займа организации «Б».

Возможна ли продажа физическому лицу по договору цессии дебиторской задолженности, которая образовалась по второму договору займа?

Что в этом случае будет считаться доходом — проценты или вся сумма поступлений (проценты плюс основной долг)?

Право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, согласно п. 1 ст. 382 ГК РФ может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если иное не предусмотрено законом или договором (п. 2 ст. 382 ГК РФ).

Таким образом, организация «А» вправе уступить физическому лицу право требования основного долга и процентов по договору займа с организацией «Б», если договором займа, заключенным с организацией «Б», не установлен запрет на такие действия.

При уступке права требования организация «А» обязана передать новому кредитору документы, удостоверяющие право требования, и сообщить сведения, имеющие значение для осуществления требования (п. 2 ст. 385 ГК РФ).

Договор цессии может носить как возмездный, так и безвозмездный характер. Исходя из условий вопроса, договор цессии с физическим лицом носит возмездный характер.

Цена уступаемого по договору права требования устанавливается по соглашению сторон и может соответствовать сумме основного долга и причитающимся процентам по договору займа.

Налогоплательщики, применяющие УСН, при определении объекта налогообложения на основании п. 1 ст. 346.15 НК РФ учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, а также внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

Доходом от реализации согласно п. 1 ст. 249 НК РФ признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

В результате уступки право требования, вытекающее из договора займа, переходит к новому кредитору. Следовательно, уступка права требования основного долга и процентов по договору займа другому лицу представляет собой операцию по реализации имущественного права.

В п. 2 ст. 249 НК РФ установлено, что выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или иму-

щественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной форме.

Таким образом, средства, причитающиеся к получению организацией от физического лица по договору уступки права требования долга, являются выручкой организации от реализации имущественного права и подлежат признанию в составе доходов для целей налогообложения в полной сумме, предусмотренной договором цессии.

Датой получения доходов согласно п. 1 ст. 346.17 НК РФ признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Вывод:

Организация может уступить право требования основного долга и процентов по договору займа физическому лицу по договору цессии. Для целей применения УСН доход (выручка) от реализации права требования подлежит признанию в полной сумме, причитающейся к получению организацией по договору уступки права требования. Датой получения дохода признается день поступления на счета или в кассу организации денежных средств в оплату реализованных прав.

? *Организация, применяющая УСН (объект налогообложения — «доходы»), занимается оказанием посреднических услуг. По доверенности от организации-доверителя организация заключает договоры на оказание услуг в его пользу. Денежные расчеты происходят следующим образом: на счет организации доверитель перечисляет сумму, в которую входит оплата услуг поставщиков в свою пользу плюс вознаграждение за посреднические услуги организации.*

Как правильно отразить общую сумму, поступающую на расчетный счет организации?

При применении организацией упрощенной системы налогообложения в состав доходов в соответствии с п. 1 ст. 346.15 гл. 26.2 НК РФ включаются:

— доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые на основании ст. 249 НК РФ;

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

При этом не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

При определении объекта налогообложения согласно подп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ не учитываются доходы 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.

По договору поручения одна сторона (доверенное лицо) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия, при этом права и обязанности по сделке, совершенной доверенным лицом, возникают непосредственно у доверителя (ст. 971 ГК РФ). Следовательно, договор поручения является практически аналогом агентского договора, по условиям которого юридические и иные действия совершаются агентом от имени и за счет принципала.

Порядок уплаты принципалом (заказчиком) агентского вознаграждения определяется условиями договора (ст. 1006 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации в соответствии с условиями договора поступающие на расчетный счет организации суммы перечислений содержат агентское вознаграждение. Все денежные средства в целях совершения сделок в пользу доверителя поступают непосредственно на расчетный счет организации, а затем, за вычетом агентского вознаграждения, перечисляются поставщикам.

Учитывая, что датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках (кассовый метод) (п. 1 ст. 346.17 НК РФ), в состав доходов, подлежащих налогообложению, следует включать только сумму вознаграждения, полученную авансом. Денежные суммы, которые организация на основании заключенного договора поручения передает поставщикам от имени доверителя, не являются доходом организации (письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 23.11.2007 № 03-11-04/2/282, от 25.09.2007 № 03-11-04/2/235, письмо Минфина РФ от 23.01.2006 № 03-11-04/2/11 и др.).