РЕФЕРАТ

ПО ДИСЦИПЛИНЕ

«БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ»

Тема: **«**Налогообложение предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения**»**

**П Л А Н**

1. Применение упрощенной системы.
2. Налогообложение целевых средств при применении УСН.
3. Договор безвозмездного пользования при применении УСН.
4. Расходы на оплату труда при применении УСН.
5. Учет выплат по больничным листам, превышающим установленные законодательством размеры.

**1**. **Применение упрощенной системы**

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах. Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

Порядок применения УСН регулируется гл. 26.2 НК РФ. Согласно ст. 346.14 НК РФ организация может выбрать один из двух вариантов расчета налога по упрощенной системе:

доходы;

доходы, уменьшенные на величину расходов.

Причем выбранный способ (объект налогообложения) организация не сможет поменять в течение трех лет с начала применения УСН (п. 2 ст. 346.14 НК РФ).

Налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ;

- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 НК РФ. Не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями статей 214 и 275 НК РФ.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4);

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком (с учетом положений пунктов 3 и 4);

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

8) суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов в соответствии с НК РФ;

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества налогоплательщика в порядке;

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

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

13) расходы на командировки, в частности на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;

- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. При реализации указанных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от этих операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в том числе на сумму расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров;

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ.

Расходы, указанные выше, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ. Расходы, указанные в подпунктах 5, 6, 7, 9 - 21, 34 принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций статьями 254, 255, 263, 264, 265 и 269 НК РФ.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

1) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения - с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения - с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет;

3) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;

- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения - 50 процентов стоимости, второго года - 30 процентов стоимости и третьего года - 20 процентов стоимости;

- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

В случае, если налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения с момента постановки на учет в налоговых органах, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

В случае, если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в порядке, установленном пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25 НК РФ.

Определение сроков полезного использования основных средств осуществляется на основании утверждаемой Правительством Российской Федерации в соответствии со статьей 258 НК РФ классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, учитываются в расходах с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Указанное положение в части обязательности выполнения условия документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 31 января 1998 года.

Определение сроков полезного использования нематериальных активов осуществляется в соответствии с пунктом 2 статьи 258 НК РФ.

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, 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, создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

В состав основных средств и нематериальных активов в целях настоящей статьи включаются основные средства и нематериальные активы, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

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

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 первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

**2**. **Налогообложение целевых средств при применении УСН**

На основании ст. 346.15 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, внереализационные доходы - ст. 250 НК РФ. При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

В частности, согласно п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы 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. При этом получатели обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Статьей 346.24 НК РФ установлено, что налогоплательщики должны вести книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, форма и порядок заполнения которой утверждены Приказом Минфина России от 30.12.2005 N 167н.

Поскольку специальных форм ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, организациями, применяющими УСН, гл. 26.2 НК РФ не предусматривает, то, по мнению автора, организация вправе самостоятельно разработать необходимые формы для ведения раздельного учета доходов (расходов) и утвердить их соответствующим приказом.

Таким образом, целевые поступления, указанные в п. 2 ст. 251 НК РФ, не учитываются при определении объекта обложения единым налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН.

В Письме Минфина России от 28.06.2006 N 03-11-04/2/132 даны разъяснения коммерческой организации по вопросу, учитываются ли доходы в виде целевых поступлений на осуществление научно-исследовательских работ при определении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому при применении УСН. Указано, что, поскольку ст. 251 НК РФ не содержит такой вид доходов, они учитываются при определении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому при применении УСН.

Следует отметить, что налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств. Форма отчета является составной частью декларации по налогу на прибыль, утвержденной Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н (лист 07 декларации). В соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, освобождены от обязанности по уплате налога на прибыль. Так как специальная форма для организаций, применяющих УСН, не предусмотрена, некоторые специалисты считают, что указанный отчет можно не представлять. По нашему мнению, поскольку организация, применяющая УСН, определяет доходы в соответствии со ст. ст. 249, 250 НК РФ, она обязана представлять отчет.

Пунктом 14 ст. 250 НК РФ установлено, что в состав внереализационных доходов налогоплательщиков включаются доходы 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.

Следовательно, целевые средства, использованные налогоплательщиком, применяющим УСН, не по целевому назначению, должны быть учтены при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Не использованные налогоплательщиками на конец налогового периода средства целевого финансирования налоговую базу не увеличивают.

1. **Договор безвозмездного пользования при применении УСН**

На основании ст. 346.15 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН, при определении налоговой базы учитывают доходы от реализации в порядке, установленном ст. 249 Кодекса, и внереализационные доходы в порядке, установленном ст. 250 Кодекса. При этом не учитываются доходы, указанные в ст. 251 НК РФ.

Пунктом 1 ст. 689 ГК РФ установлено, что 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 ГК РФ.

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

При этом у налогоплательщика-ссудодателя предоставление имущества в безвозмездное пользование не приводит к образованию дохода, учитываемого при определении налоговой базы. У налогоплательщика-ссудополучателя доход в виде безвозмездно полученных имущественных прав подлежит включению в состав внереализационных доходов на основании п. 8 ст. 250 НК РФ.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с гл. 25 Кодекса остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Порядок оценки доходов, связанных с безвозмездным получением имущественных прав, НК РФ не установлен, поэтому налогоплательщик вправе самостоятельно определить порядок оценки доходов, связанных с безвозмездным получением имущественных прав, и, следовательно, при получении имущественных прав безвозмездно, в частности прав пользования имуществом, налогоплательщик может провести оценку доходов исходя из рыночных цен на имущественные права (по аналогии с порядком определения рыночных цен на товары, работы, услуги).

Учитывая изложенное, налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

**4**. **Расходы на оплату труда при применении УСН**

В зависимости от выбранного способа по-разному будут учитываться заработная плата, выплачиваемая работникам, а также налоги с нее.

В расходы на оплату труда обычно включаются заработная плата за отработанное время, выплаты по больничным листам, отпускные, премии и материальная помощь.

Объект налогообложения - доходы

Согласно п. 1 ст. 346.20 НК РФ при выборе объекта налогообложения "доходы" единый налог по упрощенной системе уплачивается со всех доходов по ставке 6%. При этом не учитываются любые расходы организации, включая выплачиваемую работникам заработную плату.

Исключение составляют расходы на начисленные и уплаченные пенсионные взносы с заработной платы в размере 14% от фонда оплаты труда и пособия по временной нетрудоспособности. На эти суммы уменьшается сумма исчисленного за отчетный (налоговый) период единого налога. При этом сумма единого налога (авансовых платежей по нему) не может быть уменьшена более чем на 50% (п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

Налогоплательщики, уплатившие сумму страховых взносов за последний месяц истекшего (расчетного) периода после представления налоговой декларации по единому налогу, вправе уточнить свои налоговые обязательства по единому налогу за истекший отчетный (налоговый) период, представив в установленном порядке в налоговые органы уточненные налоговые декларации.

В связи с этим при расчете сумм налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, например, за I квартал 2008 г. учитываются страховые взносы за декабрь 2007 г., уплаченные в январе 2008 г. (Письма Минфина России от 15.01.2007 N 03-11-04/2/6, МНС России от 02.02.2004 N 22-2-14/160.

В случае если сумма пособия по временной нетрудоспособности и пенсионного взноса превышает 50% суммы налога (авансовых платежей), подлежащего уплате за отчетный период, то, учитывая положения п. 5 ст. 346.18 НК РФ, предусматривающие, что при определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода, сумма такого превышения может быть учтена в последующие отчетные периоды (Письмо Минфина России от 11.04.2007 N 03-11-05/67).

Уменьшение суммы налога производится на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности без уменьшения на сумму исчисленного с них НДФЛ (Письмо Минфина России от 20.10.2006 N 03-11-04/2/216).

Пример 1. ООО "Карандаш" применяет УСН с объектом налогообложения "доходы". За I квартал 2008 г. доходы составили 600 000 руб. За тот же период была начислена заработная плата 100 000 руб., выплаты по больничным листам - 10 000 руб.

Единый налог составит 36 000 руб. (600 000 руб. x 6%).

Отчисления в ПФР равны 14 000 руб. (100 000 руб. x 14%).

Сумма, на которую организация может уменьшить единый налог, составит 24 000 руб. (14 000 + 10 000). При этом данная сумма не может превышать 50% от налоговой базы, т.е. 18 000 руб. (36 000 руб. x 50%). Соответственно, в бюджет организация заплатит 18 000 руб. (36 000 - 18 000).

Объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов

Согласно п. 2 ст. 346.20 НК РФ при выборе данного объекта налогообложения единый налог по упрощенной системе уплачивается с доходов, уменьшенных на величину расходов, по налоговой ставке в размере 15%. Состав расходов приведен в ст. 346.16 НК РФ. Согласно пп. 6, 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в расходы, учитываемые для целей налогообложения по единому налогу, включаются:

расходы на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом все расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, а также в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций ст. 255 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ произведенные расходы должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными. То есть начисление заработной платы должно производиться на основании заключенных трудовых договоров с работниками согласно утвержденному штатному расписанию, необходимо оформлять табели учета рабочего времени и ведомости по выплате заработной платы в соответствии с требованиями ТК РФ.

В соответствии со ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся любые начисления работникам, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. В составе начисленных сумм оплаты труда учитываются суммы НДФЛ, алиментов и прочие удержания из заработной платы (Письма Минфина России от 12.07.2007 N 03-11-04/2/176, от 28.04.2007 N 03-11-05/84).

При этом следует учитывать, что согласно п. 2 ст. 346.17 НК РФ расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Расходы на оплату труда признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения (Письмо Минфина России от 05.06.2007 N 03-11-04/2/159).

Статьей 226 НК РФ предусмотрено, что налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы НДФЛ производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. Уплата суммы НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается.

Таким образом, исходя из положений пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ суммы НДФЛ, удерживаемые из доходов работников, не могут включаться в качестве расходов при определении налоговой базы организацией, применяющей УСН.

Пример 2. ООО "Карандаш" применяет упрощенную систему с налогооблагаемой базой "доходы, уменьшенные на величину расходов". Доходы за I квартал 2008 г. - 600 000 руб., начисленная заработная плата - 100 000 руб., выплаты по больничным листам - 10 000 руб. Удержанный НДФЛ составил 20 000 руб. Прочие расходы - 150 000 руб. Отчисления в ПФР равны 14 000 руб. (100 000 руб. x 14%). Взносы в ФСС РФ по несчастным случаям - 200 руб. (100 000 руб. x 0,2%).

Единый налог к уплате в бюджет составит 48 870 руб. [(600 000 руб. - 100 000 руб. - 10 000 руб. - 150 000 руб. - 14 000 руб. - 200 руб.) x 15%].

**5.Учет выплат по больничным листам, превышающим установленные законодательством размеры**

В соответствии с п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 НК РФ.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат обложению ЕСН государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам.

Доплата до фактического заработка, превышающая размер пособия по беременности и родам, выплачиваемого из ФСС РФ, производится организацией на основании трудового договора с работником за счет собственных средств и не рассматривается как государственное пособие. Таким образом, к суммам данных доплат не применяются положения ст. 238 НК РФ, и соответственно они подлежат обложению страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в общеустановленном порядке.

Финансирование выплаты пособий по временной нетрудоспособности застрахованным лицам, работающим по трудовым договорам, заключенным с организациями, применяющими УСН, осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 31.12.2002 N 190-ФЗ. Согласно ст. 2 Закона N 190-ФЗ пособие по обязательному социальному страхованию таким категориям застрахованных выплачивается за счет следующих источников:

средств ФСС РФ - в части суммы пособия, не превышающей за полный календарный месяц одного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (с 1 сентября 2007 г. - 2300 руб.);

средств работодателей - в части суммы пособия, превышающей один минимальный размер оплаты труда.

Пособия по беременности и родам выплачиваются в полном объеме за счет средств ФСС РФ в размере, не превышающем максимальный размер, установленный действующим законодательством (согласно Федеральному закону от 23.11.2007 N 266-ФЗ максимальный размер пособия составляет 23 400 руб.).

В соответствии с п. 15 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации.

Хотя пособия по беременности и родам не являются пособиями по временной утрате трудоспособности, но, учитывая, что данные пособия выплачиваются из ФСС РФ и основанием их выплаты являются больничные листы, к доплате до фактического заработка при оплате отпуска по беременности и родам могут применяться положения, содержащиеся в п. 15 ст. 255 НК РФ.

Следовательно, организация, применяющая УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, вправе затраты на доплату сотрудникам до фактического заработка при выплате пособия по беременности и родам учесть в составе расходов. Данная позиция подтверждается Письмом Минфина России от 04.06.2007 N 03-11-04/2/157.

**Список используемой литературы**

1. НК РФ
2. Федеральный закон от 23.11.2007 N 266-ФЗ
3. Федеральным законом от 31.12.2002 N 190-ФЗ
4. Приказ Минфина от 17 января 2006 г. N 7н
5. Письмо Минфина России от 15.01.2007 N 03-11-04/2/6.
6. Письмо МНС России от 02.02.2004 N 22-2-14/160.

7. Письмо Минфина России от 05.06.2007 N 03-11-04/2/159.

8. Письмо Минфина России от 04.06.2007 N 03-11-04/2/157.