

АКТУАЛЬНАЯ
ТЕМАРЕГИОНАЛЬНЫЙ
ВЫПУСК
№ 26, 2010

Упрощенная система налогообложения в 2010 г.

Условия перехода на УСН

Рассмотрим некоторые изменения при применении УСН, произошедшие в 2010 г. Для данной категории налогоплательщиков законодательством предусмотрены определенные преимущества, такие как использование "льготного" режима при начислении страховых взносов и изменение лимита по доходам за 9 месяцев.

Что касается критериев перехода на УСН, организации и индивидуальные предприниматели должны выполнить следующие условия.

1. Согласно внесенным Федеральным законом [от 19.06.09 г. № 204-ФЗ](#) изменениям в [п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ](#) лимит доходов за 9 месяцев (с 1 января по 30 сентября) не должен превышать 45 млн руб. Эта норма устанавливается временно только на 2010, 2011, 2012гг. Новый лимит корректировать на коэффициент-дефлятор не нужно. Однако следует иметь в виду, что, переходя на УСН в 2013 г., величина лимита доходов вновь вернется к прежнему размеру и не должна превышать за 9 месяцев 15 млн руб., а также необходимо применять коэффициент-дефлятор. В доходы включается выручка от реализации и внереализационные доходы без учета НДС и акцизов ([ст. 248, 249](#) и [250 НК РФ](#)).

Организации, которые совмещают общий режим налогообложения и ЕНВД, не учитывают в расчете доходы, полученные от деятельности ЕНВД ([п. 4 ст. 346.12 НК РФ](#)).

2. Отсутствие у налогоплательщика филиалов и представительств.
3. Средняя численность работников за налоговый период не должна превышать 100 человек.
4. Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов – не более 100 млн руб.
5. Общий вклад в уставный капитал других организаций – не более 25%.
6. Негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, банки и страховые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг и подобные организации, которые занимаются отдельными видами деятельности, не могут перейти на УСН. Не имеют право переходить на специальный режим организации, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или заключающие договор доверительного управления имуществом ([п.3 ст. 346.14 НК РФ](#)).

Для перехода на УСН в налоговую инспекцию по месту регистрации нужно подать заявление, заполненное по рекомендованной форме № 26.2-1, утвержденной приказом ФНС России [от 13.04.10 г. № ММВ-7-3/182@](#). Заявление можно подать и в произвольной форме, поскольку оно носит уведомительный характер, подтверждение тому постановление Президиума ВАС РФ [от 7.10.08 г. № 6159/08](#). Во избежание возникновения споров целесообразно заполнять его по рекомендованной форме. В соответствии с [п. 1 ст. 346.13 НК РФ](#) срок подачи заявления о переходе на УСН с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году применения УСН. Например, чтобы с 1 января 2010 г. применять

УСН, заявление необходимо было подать до 30 ноября 2009 г.

Для сохранения права на применение УСН изменился размер предельного дохода, который составляет с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2012 г. 60 млн руб. в год, коэффициент-дефлятор не применяется ([п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ](#)).

Организация, утратившая право применять УСН, переходит на общий режим налогообложения с начала квартала, в котором было допущено нарушение. Соответственно нужно восстанавливать налоговую базу по НДС, налогу на прибыль и налогу на имущество, доначислить за этот период налоги и авансовые платежи и перечислить в бюджет в сроки и порядке, установленные [НК РФ](#). Декларацию по УСН за 2010 г. в данном случае можно сдать заранее, не дожидаясь 31 марта 2011 г., налоговые органы обязаны принять ее, так как в [ст. 346.23 НК РФ](#) обозначен последний день сдачи — 31 марта.

Страховые взносы во внебюджетные фонды в 2010 г. для данной категории налогоплательщиков начисляются только на обязательное пенсионное страхование и взносы от несчастных случаев на производстве. В текущем году также у налогоплательщиков, применяющих специальные режимы, ставка взносов во внебюджетные фонды по части трудовой пенсии снижена и составляет 14% ([п. 1 ст. 57 Федерального закона от 24.07.09 г. № 212-ФЗ](#) (далее – Закон [№ 212-ФЗ](#)), как и в 2009 г. Обращаем внимание, что льготный тариф по начислению страховых взносов действует только до 1 января 2011 г., далее организации, применяющие УСН, обязаны в соответствии с [п. 2 ст. 12 Закона № 212-ФЗ](#) начислять страховые взносы по общему тарифу – 34% (ПФР – 26%; ФСС РФ – 2,9%; ФФОМС – 2,1%; ТФОМС – 3%).

Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения “доходы, уменьшенные на величину расходов”, списывают уплаченные страховые взносы в соответствии с [пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#) полностью. Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения “доходы”, могут уменьшать налоговый платеж на сумму страховых взносов и взносов от несчастных случаев на производстве в размере выплаты временной нетрудоспособности, не превышающим 50% ([ст. 346.21 НК РФ](#)), и только после их оплаты. Сумма пособия, которую возмещает ФСС РФ, в расходах не учитывается. И кстати, чтобы уменьшить налоговый платеж по УСН, пособие по временной нетрудоспособности обязательно должно быть получено работником на руки (письмо ФНС России [от 28.09.09 г. № ШС-22-3/743@](#)).

Еще одно из существенных изменений для налогоплательщиков, применяющих специальные режимы, – утратил силу Федеральный закон [от 31.12.02 г. № 190-ФЗ](#) ([п. 16 ст. 36 Федерального закона от 24.07.09 г. № 213-ФЗ](#) (далее – Закон [№ 213-ФЗ](#))). Поскольку теперь организации, применяющие УСН, будут уплачивать страховые взносы с 2011 г. по общему тарифу, появляется право на возмещение расходов по выплатам пособий по временной нетрудоспособности. Правила выплаты пособия для всех организаций, уплачивающих взносы на социальное страхование, установлены [ст. 4.6 Федерального закона от 29.12.09 г. № 255-ФЗ](#). Первые два дня за свой счет оплачивает работодатель, а остальные дни временной нетрудоспособности – ФСС РФ.

Теперь в 2010 г. налогоплательщики, применяющие УСН, несмотря на пониженный тариф по страховым взносам во внебюджетные фонды, имеют право на возмещение расходов по выплатам пособий по временной нетрудоспособности в размере 1 МРОТ за полный календарный месяц болезни работника ([п. 14 ст. 37 Федерального закона № 213-ФЗ](#)).

С 1 января 2010 г. предприниматель, применяющий УСН на основе патента, утратит на него право, как только его доходы в календарном году превысят установленный лимит ([ст. 346.13 НК РФ](#)), при этом количество полученных патентов не имеет значения. Если иное не установлено региональным законодательством, для потенциального дохода на 2010, 2011, 2012 гг. используются показатели 2009, 2010 и 2011 гг., причем коэффициент-дефлятор предпринимателю применять не надо ([п. 7.1 ст. 346.25.1 НК РФ](#)). Такое правило действует до 31 декабря 2012 г.

Предпринимателям, применяющим УСН на основе патента, можно уменьшить стоимость патента на размер начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, взносы “по травматизму”. Но в 2010 г. такие предприниматели страховые взносы в ФСС РФ, ФОМС не начисляют и не уплачивают.

Е. ИСМАИЛОВА

Учет доходов и расходов при смене объекта налогообложения

С 1 января 2009 г. организациям при применении УСН разрешено менять объект налогообложения ежегодно (с начала нового налогового периода) независимо от срока ее применения. Для этого необходимо уведомить налоговые органы до 20 декабря года, предшествующего году перехода на новый объект ([п. 2 ст. 346.14 НК РФ](#)). Рассмотрим, какие сложности могут возникнуть при смене объекта налогообложения.

ПЕРЕХОД С ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ "ДОХОДЫ" НА "ДОХОДЫ, УМЕНЬШЕННЫЕ НА ВЕЛИЧИНУ РАСХОДОВ"

В соответствии с [п. 4 ст. 346.17 НК РФ](#) при переходе организации, применяющей УСН, с объекта налогообложения "доходы" на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения "доходы", при исчислении налоговой базы не учитываются.

Например, если организация перешла с 1 января 2010 г. на объект налогообложения "доходы уменьшенные на величину расходов" с объекта налогообложения "доходы" расходы в виде заработной платы и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленные за декабрь 2009 г., но осуществленные (выплаченные, перечисленные) в 2010 г., при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН в 2010 г., учитываться не должны (письма Минфина России [от 22.04.08 г. № 03-11-04/2/75](#), [от 8.07.09 г. № 03-11-06/2/121](#)).

Если арендная плата за офис за декабрь 2009 г. перечислена арендодателю в январе 2010 г., то в расходах она уже не может быть учтена, так как относится к периоду применения объекта налогообложения "доходы". Но если, наоборот, в декабре 2009 г. арендная плата была перечислена авансом за январь 2010 г., то организация сможет признать арендную плату в расходах в конце января ([пп. 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#)). Напомним, что при УСН учитываются только оплаченные и осуществленные расходы ([п. 2 ст. 346.17 НК РФ](#)).

РАСХОДЫ ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ ТОВАРАМ

Расходы по оплате товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются при определении налоговой базы после оплаты указанных товаров по мере реализации ([пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ](#)). При этом реализацией товаров признается передача права собственности на них одним лицом другому лицу ([п. 1 ст. 39 НК РФ](#)).

Согласно [п. 2 ст. 346.17 НК РФ](#) расходами при применении УСН признаются затраты после их фактической оплаты. В целях [главы 26.2 НК РФ](#) оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика – приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав.

Поэтому при смене с 1 января 2010 г. объекта налогообложения "доходы" на "доходы, уменьшенные на величину расходов" налогоплательщик вправе включить в состав расходов при исчислении налоговой базы за 2010 г. расходы на покупку товаров, оплаченных поставщику в 2009 г., а реализованных в 2010 г.

РАСХОДЫ НА СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ

Организации, выбравшие объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", в целях исчисления налога уменьшают полученные доходы на расходы, указанные в [п.1 ст. 346.16 НК РФ](#), в том числе и на материальные расходы. Расходы

принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в [п. 1 ст. 252 НК РФ \(п. 2 ст. 346.16\)](#).

Порядок признания доходов и расходов при применении УСН регулируется [ст. 346.17 НК РФ](#). Расходами организации согласно указанной статье признаются затраты после их фактической оплаты с учетом особенностей, предусмотренных [ст. 346.17 НК РФ](#).

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 346.17 материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов) в целях исчисления единого налога 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.

Как указано в письме Минфина России [от 29.05.07 г. № 03-11-04/2/146](#), стоимость сырья и материалов, оплаченных в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы", не учитывается при расчете налогооблагаемой базы по УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" вне зависимости от даты списания в производство сырья и материалов. Иными словами, если в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы" сырье и материалы были оплачены, но не списаны в производство, то при смене объекта налогообложения на "доходы, уменьшенные на величину расходов" затраты на приобретение такого сырья и материалов не учитываются при расчете единого налога.

Следовательно, если оплата стоимости сырья и материалов произведена в период, когда применялся объект налогообложения "доходы", но сырье и материалы не были списаны в том же периоде в производство, то сумма таких расходов в следующем году в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" при расчете единого налога не учитывается. Данная позиция представляется наиболее безопасной.

Однако возможен и другой подход. При переходе налогоплательщика, применяющего УСН, с объекта налогообложения "доходы" на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" расходы на приобретение сырья и материалов, оплаченные, но не списанные в производство в 2009 г., не могут быть отнесены к расходам в 2009 г., поскольку на тот момент не были соблюдены все условия для их признания в составе расходов. Следовательно, указанные расходы могут быть учтены при расчете единого налога по УСН в 2010 г.

При применении данного варианта существует большой риск возникновения споров с налоговыми органами. Судебная практика по этому вопросу на настоящий момент отсутствует.

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Организация, применяющая УСН, с объектом налогообложения "доходы" расходы на приобретение, реконструкцию и модернизацию основных средств, а также другие расходы, которые относятся к периоду применения данного режима, не сможет учесть ни при каких условиях.

Другими словами, сумма, затраченная на покупку (создание) имущества при объекте налогообложения "доходы", в налоговую базу не включается. Такое разъяснение дано в письмах Минфина России [от 9.04.08 г. № 03-11-04/2/69](#), [от 1.02.08 г. № 03-11-04/2/25](#), [от 9.01.07 г. № 03-11-04/2/1](#) и [от 10.10.06 г. № 03-11-02/217](#).

Остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы", при его изменении на "доходы, уменьшенные на величину расходов" не определяется, и расходы на их приобретение не учитываются. Эта позиция выражена в письме Минфина России [от 22.10.09 г. № 03-11-06/2/220](#).

Исключение составляют основные средства, приобретенные до перехода на УСН.

Остаточная стоимость основных средств, приобретенных до перехода на УСН, учитывается в составе расходов после изменения объекта налогообложения в порядке, установленном [пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ](#).

■ ПРИМЕР.

ООО "Эльф" с 1 января 2008 г. перешло с общего режима налогообложения на УСН с объектом налогообложения "доходы". До этого в сентябре 2007 г. организация приобрела и ввела в эксплуатацию производственное оборудование стоимостью 100 000 руб. (без НДС) со сроком полезного использования 120 мес. С 1 января 2010 г. ООО "Эльф" сменило объект налогообложения на "доходы, уменьшенные на величину расходов". В целях определения налога на прибыль (методом начисления) с октября по декабрь 2007 г. по оборудованию была начислена амортизация в размере 2500 руб. (100 000 руб.: 120 мес. x 3 мес.).

Остаточная стоимость оборудования на момент перехода на УСН на 1 января 2008 г. составила 97 500 руб. (100 000 руб. - 2500 руб.).

Так как срок полезного использования оборудования составляет 10 лет (120мес.: 12 мес.) и оно приобретено до перехода ООО "Эльф" на УСН, расходы на его приобретение учитываются в течение первого календарного года применения УСН – 50% стоимости, второго календарного года – 30% стоимости и третьего календарного года – 20% стоимости ([пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ](#)).

Следовательно, стоимость оборудования может быть включена в расходы в течение первых трех лет применения УСН.

С 1 января 2008 г. организация перешла на УСН с объектом налогообложения "доходы". Следовательно, за период с 1 января 2008 г. по 31 декабря 2009 г. организация не имела права учитывать в целях налогообложения расходы. Такое право у нее возникло в 2010 г. после изменения объекта налогообложения.

Таким образом, расходы на приобретение оборудования учитываются в 2010г. только в части 20% от остаточной стоимости. Для целей включения в расходы организации необходимо определить остаточную стоимость этого основного средства по состоянию на 1 января 2010 г. Она равна остаточной стоимости ОС на 1 января 2008 г. – 97 500 руб.

Сумма расходов, подлежащих включению в облагаемую базу по единому налогу в 2010 г. составит 19 500 руб. (97 500 руб. x 20%).

Однако при этом нужно иметь в виду следующее. [Пунктом 3 ст. 346.16 НК РФ](#) установлено, что расходы на приобретение (сооружение, изготовление) налогоплательщиком основных средств в период применения УСН принимаются с момента их ввода в эксплуатацию.

В связи с этим расходы, осуществленные налогоплательщиком в 2009 г. на приобретение основного средства, введенного в эксплуатацию в 2010 г., должны учитываться при определении налоговой базы в 2010 г. Положения [п. 4 ст. 346.17 НК РФ](#) в данной ситуации применяться не должны.

РАСХОДЫ НА РЕКОНСТРУКЦИЮ ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Согласно [п. 4 ст. 346.17 НК РФ](#), если налогоплательщик, применяющий УСН, перешел с объекта налогообложения "доходы" на "доходы, уменьшенные на величину расходов", на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы", не определяется. В связи с этим расходы на реконструкцию объекта основных средств, приобретенного в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы", осуществленные после перехода на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", при налогообложении учитываться не должны (письма Минфина России [от 10.10.06 г. № 03-11-02/217](#), [от 9.01.07 г. № 03-11-04/2/1](#), [от 13.11.07 г. № 03-11-02/266](#)).

УЧЕТ РАСХОДОВ ПО РЕАЛИЗАЦИИ ОСНОВНОГО СРЕДСТВА

На основании [п. 1 ст. 346.15 НК РФ](#) организации в составе доходов учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества, имущественных прав и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со [ст. 249 НК РФ](#).

Если налогоплательщик осуществил расходы на приобретение основных средств, находясь на УСН с объектом налогообложения "доходы", а реализовал недвижимое имущество после перехода на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", расходы, связанные с приобретением имущества, при определении налоговой базы не учитываются.

[Глава 26.2 НК РФ](#) не предусматривает уменьшение остаточной стоимости основных средств, приобретенных до перехода на УСН с объектом налогообложения "доходы", на сумму расходов, определенных в соответствии с [пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ](#), при переходе на объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

ПЕРЕХОД С ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ "ДОХОДЫ, УМЕНЬШЕННЫЕ НА ВЕЛИЧИНУ РАСХОДОВ" НА "ДОХОДЫ"

При смене объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" на "доходы" проблем с учетом доходов быть не должно. Все доходы, полученные до перехода, например до 1 января 2010 г., будут учтены в налоговой базе 2009 г. Доходы, полученные после этой даты, учитываются в налоговой базе 2010 г. ([п. 1 ст. 346.17 НК РФ](#)).

Что касается расходов, то затраты при смене объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" на "доходы" имеет смысл оплатить до 1 января 2010 г., поскольку после смены объекта расходы учесть будет уже нельзя ([п. 2 ст. 346.17 НК РФ](#)). Это же относится и к уплате пенсионных взносов, так как имеет значение период начисления данных взносов ([п.3 ст. 346.21 НК РФ](#)).

Расходы, произведенные как до, так и после перехода на УСН с объектом "доходы" и оплаченные в этом году, не будут уменьшать налоговую базу при применении объекта налогообложения "доходы".

Однако пособия по временной нетрудоспособности, начисленные за какой-либо период 2009 г., но выплаченные после 1 января 2010 г., можно учесть в уменьшение налога при применении УСН за 2010 г. ([п. 3 ст. 346.21 НК РФ](#)).

Кроме того, сумму налога при применении объекта налогообложения "доходы" за 2010 г. также можно уменьшить на уплаченные в 2010 г. взносы в ПФР за декабрь 2009 г. (письмо Минфина России [от 15.01.07 г. № 03-11-04/2/6](#)).

При переходе с объекта налогообложения "доходы минус расходы" на "доходы" компания не должна пересчитывать учтенные расходы по приобретенному основному средству.

Аналогичное мнение приведено в письме Минфина России [от 31.03.10 г. № 03-11-06/2/46](#), [от 19.03.08 г. № 03-11-04/2/54](#).

Если основные средства введены в эксплуатацию, но не полностью оплачены в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", то следует поступить следующим образом.

Согласно [пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ](#) с 1 января 2008 г. организациям, применяющим УСН, разрешено учитывать в расходах стоимость приобретенных основных средств по мере их частичной оплаты. Таким образом, можно сделать вывод, что организации при изменении объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" на "доходы" и на момент перехода имеющие частично оплаченные ОС смогут в целях налогообложения отразить в расходах только ту часть оплаты, которая внесена в период применения объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Ю. СУСЛОВА,
аудитор
ООО "Аудит Консалт Право"