

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье рассматриваются изменения внесенные в 2010 году в Налоговый кодекс РФ, в частности увеличение предельного размера дохода для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения. необходимость уплачивать разнообразные взносы, которые значительно увеличат налоговую нагрузку на эти организации, несмотря на пониженные ставки в переходный период. Тем не менее, автор показывает, что упрощенная система налогообложения остается достаточно привлекательной для значительного круга организаций – налогоплательщиков и по-прежнему остаются актуальными вопросы постановки налогового учета при упрощенной системе налогообложения.

Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, налоговый учет

Общая характеристика упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения установлена гл. 26.2.Налогового кодекса Российской Федерации и введена в действие Федеральным законом от 24.07.2002 N 104-ФЗ.

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль и налога на имущество. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Земельный и транспортный налоги уплачиваются при наличии объекта налогообложения.

Следует отметить, что, начиная с 2010 г. организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют упрощенную систему налогообложения, уплачивают взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Если налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы минус расходы», то суммы указанных взносов он вправе учитывать в расходах (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы», также могут уменьшить сумму единого налога (авансовых платежей) как на суммы пенсионных взносов и пособий по временной нетрудоспособности, так и на иные перечисленные страховые взносы. Лимит для уменьшения составляет не более чем на 50 процентов (абз. 2 п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, являющиеся источниками доходов физических лиц, обязаны удерживать и направлять в бюджет налог на доходы физических лиц.

Организации, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения заявление. При этом организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года, а также о средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Одним из условий применения упрощенной системы налогообложения является соблюдение предельного размера доходов по итогам девяти месяцев того года, в котором

организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. В соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов, одобренными Правительством Российской Федерации 25 мая 2009 года с 1 января 2010 г. данный лимит составляет 45 млн. руб., что зафиксировано в п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ. Именно на указанный размер необходимо было ориентироваться при подаче после 1 октября 2009 г. заявления о переходе с 2010 г. на упрощенную систему налогообложения. Данный лимит будет применяться до 1 октября 2012 г. (п. 1 ст. 2, п. 3 ст. 4 Федерального закона от 19.07.2009 N 204-ФЗ). Также до 60 млн. руб. увеличен размер доходов, при превышении которого налогоплательщики утрачивают право применять упрощенную систему налогообложения (п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ). Эта новая предельная величина будет использоваться с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2012 г. (п. 3 ст. 2, п. 4 ст. 4 Федерального закона от 19.07.2009 N 204-ФЗ). Вместе с тем с 22 июля 2009 г. до 1 января 2013 г. приостановлено действие абз. 2 п. 2 ст. 346.12 НК РФ, согласно которому предельные размеры доходов умножаются на коэффициенты-дефляторы (п. 2 ст. 2 и п. 2 ст. 4 Федерального закона от 19.07.2009 N 204-ФЗ).

Ставка налога при упрощенной системе налогообложения зависит от выбранного объекта налогообложения – доходы или доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Согласно п.1 ст.346.20 НК РФ при объекте налогообложения «доходы» ставка единого налога составляет 6%. При объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» ставка единого налога составляет 15%, при этом законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные ставки от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков (п.2 ст.346.20 НК РФ).

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением налогоплательщиков, являющихся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом. Данные налогоплательщики применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщик вправе изменять объект налогообложения ежегодно. Для этого налогоплательщику необходимо уведомить налоговый орган об изменении объекта налогообложения до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

Налоговым периодом по единому налогу при упрощенной системе налогообложения признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 346.19 НК РФ).

Налогоплательщики обязаны предоставлять декларацию по единому налогу при упрощенной системе налогообложения в налоговые органы по месту своего нахождения по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации, по истечении налогового периода. Так, налогоплательщики-организации представляют налоговые декларации не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст.346.23 НК РФ).

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, предоставляют отчетность в органы статистики по обычным правилам (п. 4 ст. 346.11 НК РФ)

Налоговый и бухгалтерский учет при упрощенной системе налогообложения

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

Форма книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, утверждена приказом Минфина РФ № 154н от 31.12.2008. Форма книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, содержит три раздела:

- Доходы и расходы;
- Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу;
- Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Порядок отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов содержит следующие требования:

- Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут книгу учета доходов и расходов, в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период;
- Налогоплательщики должны обеспечить полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого налога;
- Ведение книги учета доходов и расходов осуществляется на русском языке.
- Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Если книга ведется в электронном виде, то налогоплательщики по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители;
- Книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице прошнурованной и пронумерованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов указывается число содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации.
- Исправление ошибок в книге учета доходов и расходов должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации с указанием даты исправления и печатью организации
- Налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ. При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 НК РФ, также не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом.

Для налогоплательщиков, использующих объект налогообложения «доходы – расходы», перечень расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу приведен в ст 346.16 НК РФ. Данный перечень является закрытым.

Порядок признания доходов и расходов при применении упрощенной системы налогообложения установлен ст. 346.17 НК РФ.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. 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. Таким образом, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, используют кассовый метод признания доходов и расходов.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов), а также расходы на оплату труда - 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. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц;

2) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. По мере реализации указанных товаров налогоплательщик вправе для целей налогообложения использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);

по средней стоимости;

по стоимости единицы товара.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

3) расходы на уплату налогов и сборов - в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность;

4) при выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) и (или) имущественные права. Указанные в настоящем подпункте расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе.

5) Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются на последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Порядок признания расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов зафиксирован в п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

Так, расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенных в указанном периоде, уменьшают налогооблагаемую базу с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Расходы по приобретению (созданию самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения уменьшают налогооблагаемую базу с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

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 первого календарного 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 календарного года применения упрощенной системы налогообложения - 50 процентов стоимости, второго календарного года - 30 процентов стоимости и третьего календарного года - 20 процентов стоимости;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 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, в расчет принимается остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов (п. 2.1 ст. 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 Российской Федерации, учитываются в расходах с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Определение сроков полезного использования нематериальных активов осуществляется в соответствии с пунктом 2 статьи 258 настоящего 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, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с главой 26.2 НК РФ (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим

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

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. Учет основных средств и нематериальных активов данными организациями ведется в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете (ФЗ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ). Однако, только ведение бухгалтерского учета в полном объеме позволит данным организациям получать своевременную и достоверную информацию о величине дебиторской и кредиторской задолженности, о размерах начислений и удержаний по заработной плате и т.д. Необходимость в полноценном ведении бухгалтерского учета обуславливается еще и тем обстоятельством, что при превышении предельных экономических показателей, установленных НК РФ, организации обязаны перейти на общий режим налогообложения.

Преимущества и недостатки упрощенной системы налогообложения

Как уже было заявлено при упрощенной системе налогообложения, налогоплательщик освобождается от уплаты ряда налогов, в частности от уплаты налога на добавленную стоимость. Одновременно отпадает необходимость в оформлении счетов-фактур, заполнении журнала учета выставленных и полученных счетов-фактур. Кроме того, организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, предоставляют налоговую отчетность в значительно меньшем объеме, также они освобождены от обязанности предоставления в налоговые органы бухгалтерской отчетности.

В качестве преимущества можно выделить снижение трудоемкости учетного процесса. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета в полном объеме (обязательным является ведение бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов). Учет доходов и расходов ведется в порядке, предусмотренном главой 26.2 НК РФ в Книге учета доходов и расходов.

В соответствии с п.1 ст.346.17 НК РФ признание доходов осуществляется кассовым методом, т.е. обязанность по уплате налога возникает у налогоплательщика при реально полученном доходе. Вместе с тем, налогоплательщики, применяющих объект налогообложения «доходы – расходы», быстрее списывают на расходы осуществленные затраты, например, затраты на приобретение основных средств и нематериальных активов.

К недостаткам упрощенной системы налогообложения можно отнести то, что перечень расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу для организаций, применяющих объект налогообложения «доходы – расходы» является закрытым и не всегда перечисленные в нем расходы адекватны реальным издержкам.

Как недостаток можно рассматривать и кассовый метод признания доходов, так как в состав доходов входят полученные авансы.

Кроме того, освобождение от уплаты НДС зачастую отпугивает потенциальных покупателей, находящихся на общем режиме налогообложения, так как отсутствие у них счетов-фактур не позволяет принять входящий НДС к вычету.

Обязанность организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, уплачивать взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, что значительно увеличит налоговую нагрузку на данные организации, несмотря на пониженные ставки в переходный период.