Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"Финансовая газета", 2016, N 8

**ДОБРОВОЛЬНЫЙ ОТКАЗ ОТ ПРИМЕНЕНИЯ УСН.**

**СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ ПЕРЕХОДА НА ОБЩУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Применяя упрощенную систему налогообложения (далее - УСН), некоторые налогоплательщики по разным причинам принимают решение перейти на общую систему налогообложения. Рассмотрим порядок действий "упрощенца" в случае добровольного отказа от применения УСН.

По общему правилу при добровольном переходе к УСН налогоплательщики самостоятельно выбирают объект налогообложения (п. 1 ст. 346.11, п. 2 ст. 346.14 НК РФ), т.е. решают, когда и каким образом выгоднее распорядиться принадлежащим им правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий. В ст. 346.25 НК РФ установлены особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и с УСН на другие режимы.

Уведомление о добровольном отказе от применения УСН

На основании п. 6 ст. 346.13 НК РФ налогоплательщик, применяющий УСН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на другой режим налогообложения.

В Письме ФНС России от 19.07.2011 N ЕД-4-3/11587 отмечено, что "упрощенец" может добровольно перейти на иной налоговый режим только при обязательном соблюдении определенных условий. Так, если "упрощенец" опоздает с подачей заявления либо совсем забудет это сделать, он должен применять УСН до конца налогового периода (Письмо Минфина России от 03.07.2015 N 03-11-11/38553).

Судебная практика по данному вопросу неоднозначна.

Например, в одном из судебных споров рассматривалась ситуация, когда индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения, представил в налоговый орган декларацию по НДС с исчисленными суммами налога и вычетами, что приводит к негативным налоговым последствиям.

Как определено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14.09.2010 N 4157/10, использующий УСН предприниматель не вправе по своему усмотрению при отсутствии оснований, предусмотренных ст. 346.13 НК РФ, переходить на общий режим налогообложения. Однако, отметили судьи, уведомление об отказе от применения УСН предприниматель в налоговый орган не представлял, право на использование УСН налогоплательщиком не утрачено (Решение АС Саратовской области от 12.01.2016 N А57-7796/2015). При этом налогоплательщик подал в налоговый орган декларацию по "упрощенному" налогу.

По общему правилу применяющие УСН предприниматели не признаются плательщиками НДС (п. 3 ст. 346.11 НК РФ). В случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС "упрощенцы" должны уплатить в бюджет сумму НДС (пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ). А вправе ли они в данной ситуации претендовать на налоговый вычет? В п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 указано, что возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает того, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов.

Таким образом, "упрощенец", отказавшийся добровольно от применения УСН, но не подавший в налоговую инспекцию уведомление о таком отказе, обязан перечислить в бюджет суммы НДС, отраженные в налоговой декларации, но не вправе уменьшить указанные суммы на налоговые вычеты по НДС.

Аналогичная позиция была изложена и в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16.05.2013 N А26-6026/2012.

Тем не менее для большинства судей позднее представление в налоговый орган заявления (либо его отсутствие) о переходе с УСН на общую систему налогообложения не является причиной для лишения налогоплательщика права на изменение режима налогообложения. В подобных решениях приводится следующий аргумент: нарушение срока направления уведомления, установленного в п. 6 ст. 346.13 НК РФ, не служит основанием для признания незаконным использования налогоплательщиком общей системы налогообложения в связи с тем, что отказ от применения УСН носит уведомительный характер, и в НК РФ не предусмотрены последствия пропуска указанного срока в виде запрета использовать иной режим налогообложения (Решения АС Челябинской области от 25.12.2015 N А76-21134/2015 и АС Кемеровской области от 18.11.2015 N А27-15546/2015, Постановления Тринадцатого АС от 12.10.2015 N А26-1774/2015, ФАС Северо-Кавказского округа от 14.03.2014 N А53-10176/2013, ФАС Центрального округа от 16.01.2014 N А68-276/2013, Определение ВАС РФ от 30.04.2014 N ВАС-1687/14).

Налог на добавленную стоимость

Если организация добровольно перешла на общий режим налогообложения, то начиная с I квартала она становится плательщиком НДС (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Однако в переходном периоде следует руководствоваться специальными правилами для начислений и вычетов по НДС, например в части начислений необходимо учитывать периоды отгрузки товаров (работ, услуг, имущественных прав) и получения авансов. Систематизируем особенности переходного периода относительно начислений НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам) в табл. 1.

Таблица 1. Особенности переходного периода

относительно начислений НДС по товарам

(работам, услугам, имущественным правам)

|  |  |
| --- | --- |
| Перечень возможных ситуаций | Порядок расчета НДС |
| Аванс и отгрузка товаров (работ, услуг, имущественных прав) получены в период применения УСН | НДС не исчисляется, поскольку "упрощенец" не является плательщиком этого налога (п. 3 ст. 346.11 НК РФ) |
| Аванс получен в период применения УСН, а отгрузка товаров (работ, услуг, имущественных прав) осуществлена при общем режиме налогообложения | НДС исчисляется со стоимости реализованных товаров (работ, услуг, имущественных прав); "авансовый" НДС не начисляется |
| Поскольку договор на отгрузку товаров (работ, услуг, имущественных прав) был заключен с контрагентом без учета НДС, то у продавца (бывшего "упрощенца") возникает необходимость либо пересмотреть условия договора с покупателем (увеличить сумму НДС или указать, что стоимость отгруженной продукции включает в себя НДС, т.е. применить расчетную ставку НДС), либо уплатить НДС за счет собственных средств |
| Отгрузка товаров (работ, услуг, имущественных прав) осуществлена в период применения УСН, а оплата - при общем режиме налогообложения; дебиторская задолженность за товары (работы, услуги, имущественные права) была погашена после перехода на общий режим налогообложения | НДС не исчисляется, а полученные в оплату дебиторской задолженности средства в налоговую базу по НДС не включаются (Письма Минфина России от 16.06.2014 N 03-11-06/2/28542, от 02.03.2015 N 03-07-11/10711) |

При переходе с УСН на общий режим налогообложения специальные правила действуют и в отношении применения налоговых вычетов. В п. 6 ст. 346.25 НК РФ установлено, что организации и индивидуальные предприниматели, применявшие УСН, при переходе на общий режим налогообложения руководствуются следующим правилом: суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, применяющему УСН, в случае приобретения им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к исключаемым из налоговой базы расходам, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ для плательщиков НДС.

Другими словами, "упрощенец" с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на расходы" после перехода на общий режим налогообложения (в I квартале) принимает к вычету суммы НДС по сырью, материалам и инструментам, оборудованию стоимостью не более 40 000 руб., товарам, не использованным (не переданным покупателю) в период применения УСН (п. 6 ст. 346.25 НК РФ, Письма ФНС России от 16.03.2015 N ГД-4-3/4136@, от 17.07.2015 N СА-4-7/12690@, Минфина России от 04.04.2013 N 03-11-06/2/10983).

Как отмечено в Постановлении АС Центрального округа от 11.06.2015 N А54-3621/2014 и Определении Конституционного Суда РФ от 22.01.2014 N 62-О, в п. 6 ст. 346.25 НК РФ урегулирована ситуация, когда соответствующие суммы НДС не были отнесены к расходам в период использования УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов". В связи с этим налогоплательщики получили возможность принять к вычету суммы НДС, которые подлежали отнесению, но не были отнесены ими к расходам при использовании УСН. Однако для бывших "упрощенцев" с объектом налогообложения "доходы" право на налоговый вычет не возникает (Определение ВАС РФ от 30.05.2014 N ВАС-7262/14, Постановление ФАС Поволжского округа от 21.02.2014 N А12-13958/2013).

Что касается суммы НДС, относящейся к основным средствам, приобретенным и введенным в эксплуатацию в период применения УСН, позиция у контролирующих органов иная. Поскольку затраты на приобретение основных средств в период применения УСН учитываются в составе расходов, НДС, относящийся к основным средствам (даже имеющих остаточную стоимость), к вычету не принимается (Письма Минфина России от 16.03.2015 N ГД-4-3/4136@, от 05.03.2013 N 03-07-11/6648, от 27.06.2013 N 03-11-11/24460). Если основное средство введено в эксплуатацию в период использования общей системы налогообложения, а расходы на его приобретение не учитывались при УСН, то НДС можно принять к вычету (Письмо Минфина России от 16.02.2015 N 03-11-06/2/6844).

По строительным работам, которые произведены в период применения УСН, а также по товарам, приобретенным в этот период для строительства основных средств, введенных в эксплуатацию при общем режиме налогообложения, НДС возможно принять к вычету в I квартале (Письма Минфина России от 16.02.2015 N 03-11-06/2/6844, от 01.10.2013 N 03-07-15/40631). При этом бывший "упрощенец" не имеет права на вычеты по НДС, связанные со строительством и вводом в эксплуатацию основных средств в период применения УСН, согласно п. 6 ст. 346.25 НК РФ (Решение АС Вологодской области от 02.11.2015 N А13-16438/2014).

Налог на прибыль

Меняя систему налогообложения, бывший "упрощенец" должен учитывать ряд "переходных" моментов. Если налогоплательщик будет исчислять доходы и расходы по кассовому методу (ст. 273 НК РФ), то в месяце, когда осуществляется переход на общую систему налогообложения, никаких "переходных" правил учитывать не нужно.

Однако при использовании метода начислений (ст. ст. 271, 272 НК РФ) действует порядок, установленный в п. 2 ст. 346.25 НК РФ:

1) в составе доходов признается ранее не учтенная (неоплаченная) выручка от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав);

2) в составе расходов учитываются ранее не учтенные (неоплаченные) расходы на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Иными словами, если доходы и расходы были учтены в налоговой базе "упрощенца", то повторно они не учитываются (п. 2 ст. 346.25 НК РФ), и напротив, если доходы и расходы не были учтены в базе, то они подлежат учету при общей системе налогообложения.

Так, при определении базы по налогу на прибыль бывший "упрощенец" учитывает в составе доходов суммы задолженности покупателей за реализованные им товары в первом отчетном (налоговом) периоде независимо от времени погашения задолженности. А расходы признаются расходами того месяца, в котором налогоплательщик перешел на исчисление базы по налогу на прибыль с использованием метода начисления. При этом в состав доходов не должны включаться суммы кредиторской задолженности, которые образовались на дату перехода на общий режим налогообложения, за товары, полученные организацией в период применения УСН с объектом налогообложения в виде доходов (Письмо Минфина России от 04.04.2013 N 03-11-06/2/10983).

Рассмотрим конкретные ситуации переходного периода, которые на практике вызывают наибольшее количество претензий со стороны налоговых органов.

Пример N 1. ООО "Вираж" в период с 01.01.2014 по 30.09.2014 применяло УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов". В мае 2014 г. организация выполнила работы по капитальному ремонту асфальтобетонного покрытия дорог. Денежные средства по указанному договору в течение 2014 г. в ООО "Вираж" не поступали, оплата была осуществлена лишь во II квартале 2015 г. В декларации по налогу на прибыль за 2014 г. эта сумма в доходной части не была отражена, а указана в декларации по налогу на прибыль за 2015 г. ввиду того, что фактически денежные средства поступили во II квартале 2015 г. В IV квартале 2014 г. организация утратила право на применение УСН, и с 01.10.2015 она перешла на общий режим налогообложения.

В этой ситуации при переходе на исчисление базы по налогу на прибыль налогоплательщик должен был учесть в "прибыльных" доходах суммы задолженности покупателей за реализованные им товары на дату перехода на общий режим налогообложения, т.е. в первом отчетном (налоговом) периоде применения этого режима - в IV квартале 2014 г. независимо от времени погашения задолженности. Иной порядок действий налогоплательщика приводит к судебным разбирательствам, которые заканчиваются в пользу налоговых органов (Решение АС Нижегородской области от 29.05.2015 N А43-3335/2015).

Если в период применения общей системы налогообложения организация отгрузила продукцию в соответствии с полученным авансом (в период использования УСН), то в части, равной сумме аванса, стоимость отгруженной продукции не учитывается в "прибыльных" доходах (Письмо Минфина России от 28.01.2009 N 03-11-06/2/8).

Некоторые налогоплательщики полагают, что, включая в "прибыльный" доход неоплаченную дебиторскую задолженность покупателей в первом отчетном (налоговом) периоде применения общего режима налогообложения, можно уменьшить налоговую базу на сумму безнадежных долгов, образовавшихся в период применения УСН.

Пример N 2. Налогоплательщик, утратив с 01.10.2015 право на применение УСН и перейдя на общий режим налогообложения, включил в создаваемый налоговый резерв по сомнительным долгам дебиторскую задолженность, возникшую в период применения УСН.

Согласно ст. 346.16 НК РФ в закрытом перечне расходов, на величину которых уменьшается налоговая база "упрощенца", расходы от списания сумм безнадежных долгов не поименованы, поэтому такой долг нельзя признавать и в переходном периоде (Письма Минфина России от 23.06.2014 N 03-03-06/1/29799, от 01.04.2009 N 03-11-06/2/57).

Суды придерживаются аналогичного мнения (Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.11.2015 N А34-7050/2014).

Систематизируем правила переходного периода в части признания расходов по приобретенному сырью, материалам, товарам, инвентарю и оборудованию стоимостью не более 100 тыс. руб. (до 01.01.2016 - не более 40 тыс. руб.) в табл. 2.

Таблица 2. Объекты налогообложения

|  |  |
| --- | --- |
| Доходы | Доходы, уменьшенные на величину расходов |
|  | Не оплаченные и списанные в производство (в эксплуатацию) сырье, материалы, инвентарь, оборудование, переданные покупателю товары - на 1 января года перехода на общую систему налогообложения (ст. 254, п. 2 ст. 272, пп. 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ, Письмо Минфина России от 22.12.2014 N 03-11-06/2/66188) |
| Не оплаченные и не списанные в производство (в эксплуатацию) сырье, материалы, инвентарь, оборудование - на дату списания их в производство (передачи в эксплуатацию) (ст. 254, п. 2 ст. 272 НК РФ), товары - на дату их реализации (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ, Письмо ФНС России от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@) |

Несмотря на то что бывший "упрощенец" (независимо от применяемого объекта налогообложения) имеет право учесть в "прибыльных" расходах стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль, данное право иногда приходится доказывать в судебном порядке.

Как отмечают судьи, доводы налогового органа о невозможности признания в момент перехода на общую систему налогообложения неоплаченных расходов, возникших в период использования налогоплательщиком УСН с объектом налогообложения "доходы", являются несостоятельными, поскольку применение нормы пп. 2 п. 2 ст. 346.25 НК РФ не зависит от вида объекта налогообложения по УСН (Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 N 18АП-16151/2014).

Налоговый учет основных средств

Если организация, имея основные средства и нематериальные активы, переходит с УСН на общий режим налогообложения, то на дату перехода в налоговом учете остаточная стоимость таких средств и активов определяется путем уменьшения их стоимости на сумму расходов, исчисляемую (за период применения УСН) согласно предусмотренному в п. 3 ст. 346.16 НК РФ порядку.

Нормы НК РФ регулируют правоотношения, связанные с переходом с УСН на общий режим налогообложения и обратно исключительно с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Поэтому сложности возникают, если бывший "упрощенец" применял объект налогообложения "доходы". В этой ситуации, по мнению Минфина России, остаточная стоимость основных средств не определяется (Письма от 19.01.2012 N 03-03-06/1/20 и от 29.12.2008 N 03-11-04/2/205). Аналогичный подход содержится и в Письме ФНС России от 02.10.2012 N ЕД-4-3/16539.

Пример N 3. При исчислении налога на прибыль ООО "Вектор С" включило в состав косвенных расходов остаточную стоимость реализованного амортизируемого имущества, приобретенного в период применения УСН (с объектом налогообложения "доходы"). Налоговый орган исключил стоимость такого имущества из налоговой базы.

При рассмотрении спора в арбитражном суде было отмечено, что НК РФ не содержит специальных норм, определяющих порядок формирования остаточной стоимости основных средств при переходе с УСН с объектом налогообложения "доходы" на общую систему налогообложения. Однако это само по себе не означает, что при переходе с УСН налогоплательщик не имеет права сформировать остаточную стоимость основных средств. В соответствии с п. 1 ст. 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения по УСН налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы по приобретению, сооружению и изготовлению основных средств. С учетом того, что основные средства приобретены и оплачены организацией, а также введены в эксплуатацию в период применения УСН с объектом налогообложения "доходы", остаточная стоимость такого основного средства на момент перехода на общий режим налогообложения должна определяться (Решение АС Ямало-Ненецкого автономного округа от 17.08.2015 N А81-2537/2015). Такой же вывод содержится и в Постановлении АС Центрального округа от 10.11.2014 N А23-223/2014.

И.Стародубцева

Аудитор-эксперт

компания "РосКо - Консалтинг и аудит"

Подписано в печать

02.03.2016