

Переход на УСН и восстановление НДС: правила и тонкости

Когда налогоплательщик перестает осуществлять деятельность, облагаемую НДС, ему необходимо восстановить ранее принятые к вычету суммы этого налога по приобретенным, но не использованным товарам, работам, услугам, имущественным правам и основным средствам. Такое правило установлено в подпункте 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса. Требование распространяется и на организации, которые переходят с основной системы налогообложения на упрощенную, о чем прямо сказано в абзаце 5 указанной нормы Кодекса.

Правила восстановления НДС

Упомянутая норма закона гласит, что при переходе на спецрежимы нужно восстановить НДС по следующим объектам:

- товарам, работам, услугам;
- основным средствам и нематериальным активам;
- имущественным правам.

Сделать это нужно еще до перехода на спецрежим, а именно в предшествующем этому налоговом периоде. Например, если организация планирует перейти на УСН с 1 января следующего года, то восстановить НДС необходимо в четвертом квартале текущего года.

В отношении товаров, работ, услуг, а также имущественных прав, НДС восстанавливается в том размере, в котором ранее был принят к вычету. В отношении основных средств и нематериальных активов налог следует восстановить в размере, пропорциональном их остаточной стоимости без учета переоценки. Остаточная стоимость определяется по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, подлежащая восстановлению сумма НДС по ОС и НМА рассчитывается по формуле:

НДС, принятый к вычету * Остаточная стоимость / Первоначальная стоимость

Сумма восстановленного налога отражается организацией в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

Некоторые нюансы

У компаний, переходящих на УСН, зачастую возникает вопрос: а нужно ли восстанавливать НДС, если он ранее не принимался к вычету? Безусловно, не

нужно. Минфин неоднократно разъяснял такую ситуацию (например, письмо от 05.11.2013 № 03-11-11/46966). Суть процедуры восстановления заключается в «возврате» в бюджет сумм налога, которые вычитались в бытность организации плательщиком НДС. Если же суммы НДС не вычитались, то и восстанавливать ему нечего. Это касается и приобретения (создания) объектов основных средств (письмо Минфина от 14.03.2011 № 03-07-11/50).

Бывает, что с УСН компания вновь возвращается на ОСН — например, потеряв право применять спецрежим. Может ли она в этом случае принять к вычету восстановленные при переходе на «упрощенку» суммы НДС? Нет, ведь эти суммы при восстановлении были учтены в качестве расходов по налогу на прибыль. В Минфине также не видят причины принимать указанные суммы к вычету при возврате на ОСН (письмо Минфина России от 23.06.2010 № 03-07-11/265).

Принятый к вычету НДС с приобретения или создания объектов основных средств восстанавливается в общем случае в течение 10 лет (статья 171.1 НК РФ). Распространяется ли этот порядок на организации, которые должны восстановить НДС в связи с переходом на УСН? Ответ на этот вопрос отрицательный. Указанная норма регулирует порядок восстановления НДС лишь у плательщиков этого налога, поскольку предусматривает их обязанность отражать восстановленные суммы в декларациях. Но компании на УСН плательщиками НДС не являются и декларацию по этому налогу не подают. В ФНС придерживаются мнения, что будущие «упрощенщики» должны исполнить требования подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ и восстановить НДС одновременно перед переходом на УСН, в том числе и по приобретенным (построенным) объектам недвижимости.

Указанная позиция выражена, например, в письме ФНС от 13.12.2012 № ЕД-4-3/21229. Она же подтверждается Президиумом ВАС РФ (постановление от 01.12.2011 № 10462/11). Обратите внимание, что в этих источниках упоминается недействующая ныне норма (пункт 6 статьи 171 НК РФ), которая была замена на аналогичную норму статьи 171.1, имеющей в настоящее время законную силу.

Еще один нюанс касается вычета НДС по законам иностранного государства. Компания, зарегистрированная в соответствии с российским законодательством, в свое время приняла к вычету НДС согласно налоговому кодексу Украины. Нужно ли восстанавливать налог при переходе на УСН? В Минфине полагают, что для этого нет никаких оснований (письмо от 11.11.2015 № 03-07-11/64894). Ведь по российскому законодательству суммы НДС к вычету компанией не принимались, а значит, и возвращать в бюджет при переходе на УСН нечего. Восстанавливать НДС нужно лишь в отношении тех расходов, по которым налог ранее был принят к вычету.