

Переход с УСН на ОСНО и обратно. Особенности в 2019

Основная сложность в переходный период — правильно учесть доходы/расходы, НДС. Для облегчения этого процесса предлагаем структурировать и обобщить информацию.

Изменяя режим с одного на другой, налогоплательщики оптимизируют свои долговые обязательства по уплате налогов в рамках планирования бюджета. Право на смену режимов регламентировано законодательством. При грамотном планировании переход дает возможность высвободить часть денежных ресурсов, которые можно успешно инвестировать в развитие дела.

Изменение режима налогообложения происходит в двух случаях:

- добровольно – процедуру смены системы налогообложения в этом случае начинать можно в начале года;
- принудительно – такое изменение имеет место при не соблюдении условий УСН.

УСН для вновь созданной организации

Регистрируемая компания имеет право на выбор типа налогообложения непосредственно при регистрации. Если компания будет использовать ОСНО, то никаких извещений о выбранном режиме налогообложения в налоговый орган подавать не требуется. Но для применения УСН в момент регистрации (вместе с документами на госрегистрацию) или не позднее 30 дней со дня внесения организации в реестр необходимо подать уведомление о применении УСН.

Особенности перехода с ЕНВД на УСН

Компании на ЕНВД могут применять УСН с того месяца, в котором прекратилась обязанность по уплате единого налога. Если плательщик ЕНВД желает сменить только режим налогообложения, но не деятельность, он переходит на новый режим в обычном порядке – с начала года. При этом в ИФНС направляется заявление о снятии с учета в качестве плательщика ЕНВД. Срок предоставления такого документа – не позднее первых пяти рабочих дней года, в котором начинается применение УСН.

Переход с ОСНО на УСН

Особенности смены режимов:

1. Добровольный переход осуществляется с наступления нового отчетного года. Для смены необходимо предоставить в налоговую уведомление (форма 26.2-1 согласно Приказу ФНС России от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829@) до 31 декабря предыдущего года.
2. Необходимые для перехода критерии организации:
 - подходящая отраслевая сфера деятельности – банки, казенные/бюджетные учреждения, страховые компании, частные нотариусы, ломбарды, иностранные фирмы не имеют право на УСН;
 - суммарные показатели доходов организации за предыдущий отчетный период в 9 месяцев не должны превышать 112,5 млн. руб., остаточная стоимость основных средств — не выше 150 млн. руб., количество персонала — не больше 100 сотрудников, долевое участие других компаний — не выше 25 %.

Осложняют переход с ОСНО на УСН неясности в расчетах доходов/расходов и НДС, переходящих с прошлой системы. В этом случае стоит помнить правило о невозможности двойного налогообложения: НДС, доходы, расходы учитываются только один раз — либо при УСН, либо при ОСНО.

Как рассчитывается налог на прибыль в режиме УСН

На «упрощенке» признание доходов/расходов происходит по кассовому принципу. Исчисление налога на прибыль может быть двойным в зависимости от ситуации: кассовое либо начислением. Наиболее частый метод, предпочитаемый организациями – начисления. Рассмотрим различия, которые возникают в признании доходов и расходов.

Ситуация 1. Организация применяла метод начисления до смены ОСНО на УСН

Доходы

Расходы

Учитывать расходы возможно только в том случае, если налогоплательщик выбрал тип «доходы минус расходы» на УСН. В качестве расходов при этом признаются затраты, перечисленные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ

1. Авансовые платежи (предоплата от контрагента), полученные по ОСНО еще до перехода на «упрощенку», войдут в состав дохода на дату смены режима, что регламентировано пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ.

2. Оплаты по договорам, поступившие после смены режима ОСНО, не могут быть признаны доходами при исчислении налога по новому режиму УСН, поскольку были учтены при расчете налогов на старом режиме. Об этом свидетельствует 3 пп. 1 п. 345.26 ст. Налогового кодекса Российской Федерации. То есть налогоплательщик исполнил условия договора до перехода на УСН, а оплату получил после смены режима.

1. Оплаченные организацией до смены режима на УСН расходы, не учтенные в расчете налога на прибыль, признаются в ходе исчисления налога в режиме УСН датой фактического осуществления этих расходов (согласно 4 пп. 1 п. 346.25 ст. налогового кодекса РФ). Под категорию этих расходов подпадают:

- прямые затраты незавершенного производства, а также закупка нереализованной продукции (319-320 статьи, 2 п. 318-й ст. НК РФ);
- расходы при исчислении налога на прибыль, разделенные на разные суммы согласно отчетным периодам.

2. Расход, оплаченный и осуществленный после смены режима на УСН, будет признан и учтен датой совершения платежа при расчете налога на прибыль по УСН. Это регламентировано 4 пп. 1 п. 346.25 ст. Налогового кодекса.

Расходы, учтенные при ОСНО, но оплаченные уже после осуществления перехода на УСН, в расчет налогов при упрощенной системе не включаются (пп. 5 п. 1 статья 346.25).

Ситуация 2. Организация применяла кассовый метод до смены ОСНО на УСН

Метод налогообложения не меняется при переходе с ОСНО на УСН, а потому исчисление налогов происходит так же, как и раньше. Переходный период с исчисления налогов по ОСНО на расчет налогов по УСН отсутствует.

Следует учитывать, что упрощенная система характеризуется ускоренной амортизацией (особым регламентом списания ОС). Потому необходимо произвести полный расчет остаточной стоимости объектов основных средств на момент смены режимов. Регламент учета ОС по УСН при переходе с ОСНО от того, как они учитывались при предыдущем типе налогообложения:

1 вариант учета - в момент смены режимов основные средства и нематериальные активы были в статусе оплаченных и введенных в эксплуатацию:

- Определение остаточной стоимости основных средств и НМА в момент перехода происходит согласно данным налогового учета (в соответствии с 2.1 п. 346.25 ст. НК РФ). Расчет производится по формуле:

$$\text{Остаточная стоимость} = \text{Цена приобретения} - \text{Сумма начисленной амортизации по нормам гл. 25 НК РФ}$$

В случае применения амортизационной премии:

$$\text{Остаточная стоимость} = (\text{ПС} - \text{АП}) - \text{АО} \times \text{Кмес}$$

ПС – первоначальная стоимость основного средства

АП – амортизационная премия

АО – сумма ежемесячных амортизационных отчислений

Кмес – количество месяцев эксплуатации основного средства

- Сумма остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов будет отражена на момент смены режимов, то есть с 1 января того года, с которого начинает действовать «упрощенка»;
- Отражение суммы остаточной стоимости – в 8 графе II раздела книги учета доходов/расходов.

2 вариант учета - объекты основных средств и нематериальные активы до перехода на УСН не были оплачены/введены в эксплуатацию:

- признание объектов производится на момент оплаты/ввода в эксплуатацию в том случае, когда это произошло уже при УСН. Такие расходы должны быть отнесены к таковым на УСН и равномерно распределены между всеми отчетными периодами в течение первого года на специальном режиме.

Как рассчитывается НДС после смены режимов

Компании на общей системе налогообложения –плательщики НДС и имеют право на принятие входящего НДС на вычет. Основное условие вычета – организация является плательщиком НДС. При смене режима на «упрощенку», компания теряет статус плательщика НДС, что приводит к необходимости восстанавливать суммы НДС по ОС, НМА, материалам, сырью и товарам.

Восстановление НДС при смене режимов сопряжено с некоторыми правилами:

1. Восстановление НДС возможно при условии, что входящий НДС при предыдущем режиме принят и вычтен.
2. Восстановление НДС возможно по:
 - сырьевым ресурсам, материалам, продукции в той же самой сумме, что была принята к вычету раньше (абз. 2 пп. 2 п. 3 ст. 178 НК РФ);
 - НДС может быть восстановлен по остаточным средствам и нематериальным активам в соответствии с остаточной стоимостью, указанной в бух. учете на 31 декабря года смены режима с общего на упрощенный.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Сумма НДС} \\ \text{к восстановлению} \\ \text{по ОС и НМА} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Сумма НДС,} \\ \text{ранее принятая} \\ \text{к вычету} \\ \text{по ОС и НМА} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Бухгалтерская остаточная} \\ \text{стоимость ОС и НМА} \\ \text{(без учета переоценки)} \\ \text{на 31.12 года,} \\ \text{предшествующего году,} \\ \text{с которого планируется} \\ \text{переход на УСН} \\ \hline \end{array} / \begin{array}{|c|} \hline \text{Бухгалтерская} \\ \text{первоначальная} \\ \text{стоимость ОС и НМА} \\ \hline \end{array}$$

3. НДС, подлежащий восстановлению, может быть учтен среди прочих расходов отчетного периода перед самой сменой на УСН, о чем говорится в статье 264 (абз. 3 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).
4. Особенности заполнения книги продаж за IV квартал следующего года, когда начнет действовать режим УСН:
 - регистрация НДС при восстановлении происходит ровно на ту сумму, что сохранена в счет-фактуре к вычету (если товары одинаковы, то подбирается любая суммарная счет-фактура на них);
 - обязательна регистрация справки-расчета, в которой указывается сумма налога, подлежащего восстановлению, в том случае, когда счет-фактуры, по которой НДС принимали к вычету, нет либо срок хранения истек.
5. Предоплата поступила в период действия ОСНО: авансовый платеж должен быть скорректирован после перехода. Сделать это возможно посредством одного из трех способов:

1-й способ

2-ой способ

3-й способ

Полученный авансовый платеж не возвращается контрагенту, НДС с него не принимается к вычету, а в полном размере (вместе с НДС) учитывается в составе доходов.
Законодательная база – письмо МФ РФ от 22.06.2004 № 03-02-05/2/41. Также необходимо оформить запись в 4-ой графе первого раздела в книге учета доходов и расходов.

До 1 января года, в котором применяется упрощенная система налогообложения:

1. Заключение дополнительного соглашения с покупателем, предмет которого – уменьшение цены товара (услуги, работы) на сумму, равную исчисленному НДС.
2. Возвращение контрагенту суммы, равной исчисленному с авансового платежа НДС.
3. Принятие НДС с аванса к вычету за IV квартал предшествующего смене режима года.
4. Регистрация авансовой счет-фактуры в книге покупок в IV квартале предшествующего смене режима года

До 1 января года, в котором начнет применяться УСН, выполнить следующие действия (согласно 5 п. 346.25 ст. Налогового кодекса Российской Федерации):

1. Заключение с контрагентом дополнительного соглашения либо о расторжении основного договора поставки, либо о возврате авансового платежа. В соглашении также может быть указан другой срок перечисления авансового платежа, приходящийся на момент действия нового режима (т.е. УСН).
2. Возврат аванса в полном размере контрагенту.
3. Принятие НДС, исчисленного с авансового платежа, к вычету за IV квартал предыдущего года, когда действовал старый режим и был уплачен НДС в бюджет предоплатных сумм.
4. Регистрация собственной счет-фактуры, сформированной по авансовому платежу, в книге покупок в IV квартале предшествующего изменению режима года.

Отражение принятого к вычету НДС происходит в третьем разделе декларации НДС за IV квартал года, в котором действовал еще старый режим налогообложения. Авансовый платеж, полученный в этом квартале, также находит отражение в третьем разделе декларации.

В третьем разделе декларации отражается также сумма налога на добавочную стоимость:

- восстановленного по ОС, НМА, МПЗ и включенного в состав прочих расходов в целях налогообложения прибылей за последний год действия режима общей системы (данное положение регламентировано письмом Министерства финансов Российской Федерации от 01.04.2010 № 03-03-06/1/205);
- включенного в расходную часть (при УСН) одновременно с учетом расходов на стоимость товара (услуги, выполненной работы), оплаченной авансовым платежом.

Переход с УСН на ОСНО

Разновидностей смены режимов также две: добровольная и принудительная.

Правила добровольного изменения упрощенной системы на общую систему

- Осуществляется исключительно с первого дня нового календарного года;
- Переход должен быть совершен до 15 января нового периода использования измененного режима, для этого необходимо предоставить в налоговую уведомление об отказе от упрощенной системы;
- До 31 марта нового периода использования измененного режима (ОСНО) должны быть предприняты следующие действия:
- подача в налоговый орган декларации по упрощенной системе за год, предшествующий изменению режима;
- уплата налогов, исчисленных по упрощенной системе за год, предшествующий изменению режима.

Особенности принудительной смены режима

Принудительно компания переходит на общую систему с упрощенной в случае нарушения правил использования УСН. При этом, новый режим (ОСНО) начинает действовать с первого месяца того квартала, в котором произошла утрата организацией права на упрощенную систему.

В налоговый орган необходимо направить следующие документы:

1. Уведомление, в котором сообщается, что организация утратила право на УСН (предоставляется до 15 числа следующего месяца после утраты права).
2. Декларация по УСН (подается до 25 числа следующего месяца после утраты

права).

При наличии основных средств, облагаемых налогом на имущество, который необходимо признать, в налоговый орган направляются:

1. Расчет авансового платежа по налогу на имущество за этот квартал, если право на УСН утрачено в I, II или III квартале и субъектом РФ установлены отчетные периоды по налогу на имущество, — не позднее 30-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором утрачено право на УСН.
2. Декларация по налогам на имущество в срок до 30 марта следующего года, если утрата права произошла в IV квартале.

Отчетность после смены режима на ОСНО впервые сдается в следующие сроки:

1. До 25 числа следующего за кварталом утраты права необходимо сдать декларацию по НДС (квартальную);
2. Касательно декларации по налогу на прибыль установленные сроки сдачи отчетности зависят от того, в каком квартале право утрачено:
 - утрата произошла с первого по III квартал – крайний срок сдачи отчетности за три, шесть или девять месяцев составляет 28-е число следующего за этим кварталом месяца;
 - утрата прав произошла в IV квартале – крайний срок подачи декларации за год назначается на 28 марта последующего года.

Налоги по новому режиму уплачиваются в сроки:

1. До 25-го числа последующего за кварталом (в котором произошла утрата право на УСН) месяца вносится сумма за налоговый период при упрощенной системе. При этом, расчет налоговой суммы производится на основании итогов отчета последнего периода действия «упрощенки». Если право утрачено в IV квартале, то налог надо рассчитать исходя из показателей за 9 месяцев.
2. Расчет и уплата суммы налогов на общей системе налогообложения производится с начала квартала утраты права на «упрощенку» в соответствии с установленными законодательством сроками по уплате каждого вида налога.

Как рассчитывается НДС в переходном периоде смены режимов с УСН на ОСНО

Относительно НДС предпринимаются действия:

1. Начисление НДС со стоимости отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) с первого числа месяца действия ОСНО.
2. Исчисление и принятие к вычету НДС с авансовых платежей, произведенных с первого числа первого месяца применения общей системы.

Формирование счет-фактур на отгрузку продукции либо аванс.

НДС может быть вычтен:

1. Из стоимости сырья, инструмента, материала, приобретенных, но не введенных в эксплуатацию, не оплаченных во время действия УСН (вычет производится в I квартале с момента смены режима на ОСНО).
2. Из суммарной стоимости товаров, полученных и реализованных, по которым оплаты поставщикам не произведены в период действия режима «упрощенки» (производится в I квартале действия режима ОСНО).
3. Из суммарной стоимости продукции, оплаченной во время действия упрощенной системы, но полученных и принятых к учету уже после смены режима на ОСНО.

Расчет доходов и расходов при смене режима УСН на ОСНО

Формирование суммы выручки, с помощью которой исчисляется налог на прибыль, происходит по критериям:

1. Полученный во время действия упрощенной системы аванс за товар, отгружаемый уже после задействия ОСНО, учитывается в составе доходов, с которых исчисляется налог по «упрощенке». Выручка, получаемая с продаж, оплаченных авансом, не учитывается при расчете налога на прибыль.
2. Выручка с продаж продукции (услуг, работ), отгруженных в период действия УСН, но оплаченных позднее при ОСНО, при расчете налога на прибыль учитывается в сроки:
 - на 1 января нового года использования общей системы при добровольной смене режимов;
 - на первое число первого месяца квартала, в котором случилась утрата прав на «упрощенку» при принудительной смене.

Особенности режима ОСНО

1. Суммарная стоимость сырьевых ресурсов, инвентаря, материала, оборудования (не оплаченных, не введенных в производство до момента смены режима на ОСНО), не выше 100 тыс. рублей, будет признана датой отпуска в эксплуатацию.
2. Суммарная стоимость продукции, не реализованной до начала действия ОСНО, будет признана в составе расходов датой фактической продажи независимо от поступления оплаты.
3. Начисленная, но не выплаченная до начала действия общей системы заработная плата, а также обязательные страховые платежи уплачиваются в зависимости от типа смены режимов в следующие сроки:
 - До 1 января нового года, в котором действует ОСНО при добровольной смене;
 - До первого числа первого месяца действия нового режима ОСНО при принудительной смене.

Что происходит с неучтенной при УСН стоимостью ОС при смене на ОСНО

1. ОС, полученные в период действия УСН, но неучтенные, подлежат амортизации. Остаточная стоимость основных средств определяется по формуле, представленной ниже, причем независимо от вида объекта на дату смены режима на ОСНО.

$$\begin{array}{ccc} \text{Остаточная стоимость ОС,} & = & \text{Остаточная стоимость} \\ \text{приобретенных на ОСНО,} & & \text{ОС по данным НУ} \\ \text{на дату возврата} & & \text{на дату перехода на УСН} \\ \text{с УСН на ОСНО} & & \\ & & - \\ & & \text{Стоимость ОС,} \\ & & \text{которая должна быть учтена} \\ & & \text{в расходах при УСН} \\ & & \text{с объектом «Д – Р»} \end{array}$$

Начисление амортизации производится в соответствии с правилами, указанными в Главе 25 НК после смены УСН на ОСНО.

2. Не учтенная в расходах стоимость ОС после утраты права на использование «упрощенки» со второго по IV квартал учитывается в зависимости от объекта ОСНО:

- действующий объект «доходы» не может быть учтен в составе расходов при исчислении налогов по общей системе налогообложения;
- объект «доходы минус расходы» может быть учтен в составе расходов при исчислении налогов по ОСНО посредством амортизации. Ее начисление на остаточную стоимость определяется по формуле:

$$\begin{array}{ccc} \text{Остаточная с ОС} & = & \text{Первоначальная} \\ \text{на дату перехода} & & \text{стоимость ОС} \\ \text{с УСН на ОСНО} & & \\ & & - \\ & & \text{Стоимость ОС, учтенная} \\ & & \text{в расходах при УСН} \end{array}$$

Выводы

1. Вновь созданная организация вправе применять УСН с момента создания. Главное – своевременное уведомление налоговых органов о применении «упрощенки».
2. Для работающих организаций важно выполнять критерии перехода и работы на УСН. В первую очередь налоговая обращает внимание на сумму дохода, на остаточную стоимость объектов ОС и НМА, а также на виды деятельности.

3. Смена режимов требует внимательности в отношении исчисления НДС на этапе перехода. Упрощенная система не может освободить налогоплательщика от обязательной уплаты НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и от обязанностей налогового агента по НДС.