

"УПРОЩЕНКА" И НДС

Упрощенная система налогообложения, безусловно, обладает рядом преимуществ. Основным из них является освобождение от уплаты нескольких налогов. Однако освобождение от НДС не всегда является плюсом этого режима. Зачастую, чтобы не потерять своих клиентов, "упрощенцы" выставляют счета-фактуры с выделенной суммой НДС. Каковы налоговые последствия таких действий? Нужно ли платить НДС и представлять декларацию? В какие сроки? Какие санкции предусмотрены? Эти и другие вопросы мы рассмотрим в данной статье.

Зачем вообще нужен НДС? Дело в цепочке НДС, которая тянется от крупных предприятий к малым. О том, почему некоторым вашим покупателям нужен налог на добавленную стоимость, читайте в специальной статье, которая так и называется "Кому нужен НДС?" в №11 за 2015 год. Если коротко, то если основные ваши покупатели работают с НДС, то только если ваш продукт или услуга уникальны, они будут с вами работать без НДС. А если это не так, то они выберут поставщика, работающего с НДС. Именно поэтому многие предприниматели имеют ИП на "упрощенке" и еще организацию на общепринятой системе налогообложения с НДС, для того чтобы не потерять клиентов и не платить много налогов, когда клиенту НДС не нужен (таких также предостаточно). Понятно, что если даже грубо сравнить 15% от доходов за минусом расходов и 38% от доходов минус расходы (18% НДС и 20% налог на прибыль), в любом случае выигрывает "упрощенка". Но все мы боремся за клиентов. Именно поэтому иногда вынуждены выставить на реализацию документы с НДС. Что же тогда делать? Каковы последствия?

Может ли "упрощенец" выставить счет-фактуру?

Да, может! Главы 21 и 26 НК РФ не содержат запретов на выставление счетов-фактур организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН.

Однако у налоговых органов на этот счет другое мнение. Рассмотрим этот вопрос более подробно.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не

признаются плательщиками НДС (пункты 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ). Исключение составляют отдельные случаи, предусмотренные пунктами 2 и 5 ст. 346.11 НК РФ, а именно:

- уплата налога при ввозе товаров на таможенную территорию России;
- перечисление налога в бюджет при исполнении обязанности налоговых агентов.

Налоговая служба при ответе на вопрос о возможности выставления организацией, применяющей УСН, счетов-фактур с выделенной суммой НДС по просьбе покупателей, отмечает следующее (письмо УФНС России по г. Москве от 08.07.2005 г. №19-11/48885). Положениями глав 21 и 26 НК РФ организациям и индивидуальным предпринимателям, применяющим УСН, не предоставлено право отказываться от непризнания их плательщиками НДС и уплачивать НДС в добровольном порядке по просьбе заказчиков.

Лица, не являющиеся плательщиками НДС, не выставляют счета-фактуры покупателям согласно положениям ст. 168 НК РФ.

Однако далее в указанном письме указываются налоговые последствия в случае выставления счета-фактуры лицами, не являющимися плательщиками НДС.

Таким образом, "упрощенцы" все-таки имеют право выставить счет-фактуру с выделенной суммой НДС. А вот какие налоговые последствия при этом возникают, рассмотрим ниже.

Обратите внимание! Регистрировать счет-фактуру в книге продаж не нужно, так как "упрощенцы" ее не ведут. Обязанность по ведению книги покупок,

книги продаж и журналов учета счетов-фактур возложена только на лиц, признаваемых плательщиками НДС (п. 3 ст. 169 НК РФ).

Налоговые последствия выставления счета-фактуры

При анализе положений Налогового кодекса РФ, письма Минфина России и материалов арбитражной практики нами выявлены следующие следствия выставления счета-фактуры с выделенным НДС:

- 1) уплата НДС;
 - 2) представление декларации по НДС;
 - 3) включение НДС в доходы и невключение в расходы;
 - 4) проблемы с вычетом у контрагентов.
- Каждое из перечисленных следствий рассмотрим с разных позиций более подробно.

Уплата НДС

В случае выставления организацией, не являющейся плательщиком НДС, счета-фактуры покупателю с выделением суммы НДС, указанная сумма подлежит уплате в бюджет (пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ).

Таким образом, НДС, выделенный "упрощенцем" в счете-фактуре, нужно уплатить в бюджет на основании указанной нормы Налогового кодекса РФ. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Если же сумма налога выделена в расчетных документах, а в счетах-фактурах не указана, то обязанность по уплате НДС не возникает (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 16.05.2007 г. №Ф08-2771/2007-1131А, Северо-Западного округа от 06.12.2004 г. №А56-13699/04).

Обратите внимание! При получении аванса счет-фактура покупателю не выставляется и, следовательно, у "упрощенца" обязанность перечислить НДС в бюджет не возникает.

Когда платить?

Обязанность перечислить НДС в бюджет возникает с момента выставления счета-фактуры покупателю.

Уплата налога в таких случаях производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей ре-

ализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом - кварталом (п. 4 ст. 174 НК РФ).

А если опоздали уплатить в срок?

Если вы перечислите НДС позже установленного срока, то за несвоевременную уплату налога налоговые органы могут начислить пени и взыскать штраф.

Напомним, что пенями признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся налогов в более поздние сроки по сравнению с установленными законодательством (п. 1 ст. 75 НК РФ).

Арбитражная практика показывает различные решения по рассматриваемому вопросу.

Большинство арбитражных судов в последнее время считает, что пени, как мера обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, не подлежит применению к лицам, не признаваемым плательщиками НДС, в случае нарушения ими требований п. 5 ст. 173 НК РФ (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11.10.2006 г. №Ф04-6545/2006(27045-А81-41), от 21.03.2007 г. №Ф04-1692/2007(32587-А03-34) по делу №А03-9142/2006-34, от 15.05.2007 г. №Ф04-2857/2007(34115-А27-29)). Более того, в указанных постановлениях судьи высказывают мнение о том, что "упрощенец", не являющийся плательщиком НДС, не может быть привлечен к ответственности по ст. 122 НК РФ за неуплату НДС.

Однако ранее некоторые суды приходили к противоположному выводу: если "упрощенец" выставил счет-фактуру с НДС, то он должен своевременно перечислить налог в бюджет. Опоздал - плати штраф и пени (постановления ФАС ЦФО от 28.05.2004 г. №А54-88/03-С11-С2, Волго-Вятского округа от 14.10.2003 г. №А29-2850/2003А).

Налог есть, а вычета нет

Налог уплатить "упрощенец" обязан. А можно ему ли в этой ситуации возместить "входной" НДС?

К сожалению, нельзя. Ведь право на вычет имеют только плательщики (ст. 171 НК РФ). Но сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) включается в расходы при расчете единого налога (подп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Такого мнения придерживаются Минфин России (письмо от 23.03.2007 г. №03-07-11/68), налоговые органы

(письма Управления ФНС России по г. Москве от 10.01.2007 г. №19-11/00706, от 30.11.2006 г. №18-11/3/104933@) и судьи (постановления Президиума ВАС РФ от 13.09.2005 г. №4287/05, ФАС Северо-Кавказского округа от 30.11.2006 г. №Ф08-6078/2006-2537А).

Представление декларации по НДС

По мнению налоговых органов, "упрощенцы", выставляя покупателям счета-фактуры с выделением НДС, обязаны представить в налоговые органы налоговую декларацию по НДС в электронном виде в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании п. 5 ст. 174 НК РФ (письмо УМНС России по г. Москве от 19.08.2004 г. №24-11/54252). В случае неисполнения вышеуказанной обязанности "упрощенец" может быть привлечен к налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ.

В разделе 1 декларации специально создана строка - 030 - в которой и отражаются сведения о начисленном НДС теми, кто не является плательщиками этого налога (п.5 ст. 173 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Итак, если вы выставили накладную или акт выполненных работ с НДС (и еще выписали счет-фактуру) на сумму 100 000 руб., то сумма налога в данной ситуации составит 15254 руб. (100 000 x 18 : 118). Именно эту сумму мы и пишем в строке 030 декларации по налогу на добавленную стоимость (ячейка с меткой "А" в примере на странице 16). Причем для "обыкновенных" плательщиков НДС эта строка не заполняется.

Помимо раздела 1 декларации, в связи с правилами представления декла-

рации по НДС с 2015 года, необходимо заполнить еще и раздел 12. В нем соответственно и нужно указать выставленную счет-фактуру. Чтобы та счет-фактура, которую ваш клиент поставит "к вычету" нашла пару в базе данных счетов-фактур налоговых органов.

Включение НДС в доходы и невключение в расходы

Итак, "упрощенец" выставил своему покупателю счет-фактуру с НДС, перечислил эту сумму НДС в бюджет. Что дальше?

А дальше возникают вопросы в связи с расчетом единого налога, уплачиваемого при применении УСН: Нужно ли учитывать сумму НДС в доходах? Можно ли учесть сумму НДС в расходах?

НДС в доходах

Помимо требования по уплате НДС в бюджет, в случае выставления "упрощенцем" счета-фактуры с выделенным налогом контролирующие органы также настоятельно рекомендуют включить сумму НДС в доход налогоплательщика при определении облагаемой базы по налогу, уплачиваемому при УСН. И аргументируют это они следующим.

Доходы при использовании УСН учитываются по правилам, изложенным в п. 1 ст. 346.15 НК РФ. Включению в налоговую базу подлежат доходы от реализации и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ, при этом не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

ОБЛАСТНАЯ
НАЛОГОВАЯ
КОНСУЛЬТАЦИЯ

тел. 460-700

ДОСТУПНЫЕ

КОНСУЛЬТАЦИИ

юридические, налоговые
бухгалтерские, сдача отчетности,
составление отчетности,
представление интересов
в налоговых органах, суда, восстановление учета

для НАЧИНАЮЩИХ
БИЗНЕСМЕНОВ

Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав согласно п. 2 ст. 249 НК РФ определяются исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Статьями же 249 и 251 НК РФ не предусмотрено уменьшение доходов от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав на сумму НДС, уплаченную в порядке, установленном пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ (Письмо Минфина России от 21.09.2012 г. №03-11-11/280).

Следование таким рекомендациям обязывает "упрощенцев" отражать в графе 4 "Сумма доходов, учитываемых при исчислении налоговой базы" раздела I "Доходы и расходы" книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (приведена в Приложении №1 к Приказу Минфина России от 22.10.2012 г. №135н) всю поступившую от покупателя сумму с учетом выставленного НДС.

А "упрощенцам" с объектом обложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, чиновники советуют не включать при определении облагаемой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в расходы перечисленные в бюджет суммы НДС, выделенные в счетах-фактурах, выставленных покупателям товаров (работ, услуг). Подпункт 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ позволяет уменьшить полученные доходы на суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах. В этой связи при исчислении налоговой базы в состав расходов, уменьшающих доходы, должны включаться суммы только тех налогов и сборов, от уплаты которых "упрощенцы" не освобождены.

Президиум ВАС РФ, проанализировав упомянутые выше нормы п. 5 ст. 174, ст. 346.15 и ст. 41 НК РФ, согласно которой доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" и 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, пришел к выводу, что суммы, неосновательно исчисленные и полученные в качестве НДС "упрощенцем", не являются его доходом для целей исчисления уплачиваемого им налога в связи с применением УСН.

Инспекцией, по мнению высших судов, неправомерно были включены в состав доходов предпринимателя суммы НДС, полученные им от покупателей при реализации товаров (работ, услуг). Основания для начисления пеней за несвоевременную уплату налога по упрощенной системе налогообложения и привлечения предпринимателя к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, за его неполную уплату при этом отсутствовали (Постановление Президиума ВАС РФ от 01.09.2009 г. №17472/08).

Сославшись на позицию Президиума ВАС РФ, изложенную в указанном Постановлении №17472/08, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 14.03.2011 г. №А72-4554/2010 констатировала, что оснований для включения в состав доходов суммы НДС, выделенной в счете-фактуре, у организации, применяющей УСН для исчисления налога, уплачиваемого в связи с применением данного специального налогового режима, нет.

На то, что сумма НДС, полученная "упрощенцем" по выставленному им счету-фактуре от покупателя товара (работ, услуг), не является его доходом и, следовательно, не должна учитываться в составе доходов при исчислении налога по УСН, указано и в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 14.08.2009 г. №А32-18246/2008-46/245. При принятии такого решения рассуждения судьи были идентичны суждению судей Президиума ВАС РФ.

Как видим, при выставлении "упрощенцем" счета-фактуры с выделенной суммой НДС помимо обязанности, установленной НК РФ, по уплате налога и представлению налоговой декларации по НДС в электронном виде у него могут возникнуть определенные разногласия с фискалами при определении облагаемой базы по налогу, уплачиваемому при использовании УСН, если он не будет следовать приведенным выше рекомендациям Минфина России.

НДС в расходах

Для рассмотрения вопроса о возможности учесть сумму НДС в расходах (при объекте налогообложения "доходы минус расходы") обратимся к ст. 346.16 НК РФ, в которой установлен исчерпывающий перечень расходов для "упрощенца".

Согласно подп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, к расходам можно отнести только НДС, уплаченный поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг).

Согласно подп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, к расходам можно отнести налоги и сборы, предусмотренные законодательством.

Поскольку в рассматриваемом случае НДС уплачивается добровольно, применение данного подпункта вызывает большие сомнения.

Министерство финансов России также придерживается мнения, что суммы НДС, уплаченные в бюджет (по выставленному счету-фактуре), "упрощенцы" не вправе включать в состав расходов (письмо Минфина России от 16.04.2004 г. №04-03-11/61).

Более перспективно в данной ситуации, по нашему мнению, попытаться доказать через суд, что уплаченный НДС не является доходом. Но далеко не все предприниматели пойдут в суд.

Проблемы с вычетом у контрагентов

Итак, "упрощенец" исполнил просьбу своего покупателя и выставил ему счет-фактуру с НДС, перечислив эту сумму НДС в бюджет. Однако, как показывает практика, принятие к вычету НДС покупателем вызывает споры с налоговыми органами.

Напомним, что НДС принимается к вычету на основании счета-фактуры при выполнении установленных условий (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Чиновники считают, что НДС, неправомерно предъявленный "упрощенцем" в счете-фактуре, к вычету у покупателя не принимается (письма Минфина России от 23.03.2007 г. №03-07-11/68, УФНС России по г. Москве от 08.07.2005 г. №19-11/48885).

Однако большинство судов занимает противоположную позицию, поддерживая налогоплательщика (покупателя).

Некоторые суды обосновывают право принять к вычету НДС незнанием налогоплательщика-покупателя о системе налогообложения поставщика (Постановление ФАС Центрального округа от 14.07.2004 г. №А09-14043/03-20).

Многие судьи считают, что покупатель может принять НДС к вычету (при наличии счета-фактуры), даже если он знает, что поставщик не является плательщиком НДС (постановления ФАС Северо-Западного округа от 30.08.2005 г. №А05-2898/2005-13, Поволжского округа от 06.09.2005 г. №А55-19164/2004-11, Западно-Сибирского округа от 07.12.2005 г. №Ф04-8834/2005(17659-А27-25), Восточно-Сибирского округа от 20.04.2005 г. №А19-19441/04-5-Ф02-1572/05-С1).

Отдельные судьи указывают, что возможность применения добросовестным налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС не ставится в зависимость от исполнения всеми предшествующими поставщиками обязанности по перечислению суммы налога в бюджет, т.е. покупатель при наличии счета-фактуры может принять НДС к вычету, даже если поставщик не уплатил НДС в бюджет (постановления ФАС Поволжского округа от 08.04.2005 г. №А65-19598/04-СА2-8, Уральского округа от 18.04.2005 г. №Ф09-1406/05-АК, Западно-Сибирского округа от 27.03.2006 г. №Ф04-2073/2006(20905-А70-33)).

Если вам случайно оплатили с НДС?

Очень многие добросовестные налогоплательщики сталкиваются с такой ситуацией: они счет и накладную выставляют без НДС, а покупатели, невнимательно смотря на счет, оплачивают

сумму с НДС и указывают его в платежном поручении. Как быть с этим? Совсем недавно в практике была такая ситуация: Налоговый орган запросил выписку из банка по "упрощенцу". Оказалось, что некоторые покупатели перечисляют этому ИП сумму с НДС (ведь в назначении платежа это видно). В результате налоговые органы потребовали добровольно составить декларацию по НДС, заплатить рассчитанный налог и штрафные санкции и пени. Естественно, это выливалось в приличную сумму. В этой ситуации налогоплательщик отреагировал следующим образом - он сделал копии накладных, в которых не указывался НДС (вернее, в строке НДС стояла надпись "Без НДС"), счета, которые он выставлял покупателю, а также попросил покупателя написать на его имя письмо примерно следующего содержания: "Прошу в платежном поручении №14 от 15.02.2013 г.

на сумму 20 000 рублей в назначении платежа читать: "Оплата по счету №67 от 01.02.2013 г. за пиломатериалы, без НДС)."

На письмо налоговых органов с предложением "сдаться добровольно" предприниматель ответил отказом и приложил на каждую сумму, прошедшую через расчетный счет с НДС, копии вышеперечисленных документов. Вопрос бы исчерпан.

Советуем вам при обнаружении во входящих доходах по расчетному счету НДС сразу реагировать и посылать своему клиенту письмо с просьбой о внесении исправлений в платежное поручение. Это письмо клиент может отправить в банк и тогда с отметкой банка копию направить вам. А может и сразу вам. Какой-либо устоявшейся практики по этому вопросу нет.

Н. Скворцова

Показатели	Код строки	Значения показателей
Код по ОКЕАТО	010	614010000000
Код бюджетной классификации	020	182103011000011000110
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в соответствии с пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (руб.)	030	15254
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в соответствии с пунктом 1 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (руб.)	040	
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета в соответствии с пунктом 1 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (руб.)	050	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:
(подпись) _____ (дата) _____