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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD63F72M1N), [п. 2 ст. 346.14](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707BD63772M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD73E72M5N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD63D72M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C43D0ACD2A18EC0FA0C1DDB157CMDN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AADCAC839EAD0E4C8E1BC87E70MAN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B288053A4525110C44D9A7D8AD8EC0FA0C1DDB157CMDN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03D257377MAN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD13D2777M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03E267677MAN) НК РФ). А вправе ли они в данной ситуации претендовать на налоговый вычет? В [п. 5](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C44DCABD3A08EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03E237277M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29A04224525110C46DEAEDDA78EC0FA0C1DDB157CMDN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD63D72M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29B16282D7B1D0E4986A3DAA28292A3581B8C4A9D700F5376M0N), ФАС Северо-Кавказского округа от 14.03.2014 [N А53-10176/2013](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29A0433452511044ADFA6DAAED3CAF25511D971M2N), ФАС Центрального округа от 16.01.2014 [N А68-276/2013](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29A14364525110541DBA8D3AED3CAF25511D971M2N), [Определение](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B288053A4525110E4BD9ADD9AD8EC0FA0C1DDB157CMDN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707BD83772M4N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD13D2777M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9ADDCAC8497AD0E4C8E1BC87E70MAN), от 02.03.2015 [N 03-07-11/10711](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AAD8A68591AD0E4C8E1BC87E70MAN)) |

При переходе с УСН на общий режим налогообложения специальные правила действуют и в отношении применения налоговых вычетов. В [п. 6 ст. 346.25](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33972M3N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03E237377M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33972M3N) НК РФ, Письма ФНС России от 16.03.2015 [N ГД-4-3/4136@](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AAD8A18290AD0E4C8E1BC87E70MAN), от 17.07.2015 [N СА-4-7/12690@](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4ADBAADAA38EC0FA0C1DDB157CMDN), Минфина России от 04.04.2013 [N 03-11-06/2/10983](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9ACD9A08696AD0E4C8E1BC87E70MAN)).

Как отмечено в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29A14364525110443D1A7D8AED3CAF25511D971M2N) АС Центрального округа от 11.06.2015 N А54-3621/2014 и [Определении](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C47D0A6DDA78EC0FA0C1DDB157CMDN) Конституционного Суда РФ от 22.01.2014 N 62-О, в [п. 6 ст. 346.25](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33972M3N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B288053A4525110E4BDEAED8A38EC0FA0C1DDB157CMDN) ВАС РФ от 30.05.2014 N ВАС-7262/14, [Постановление](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29A072E4525110C40DCABDBA78EC0FA0C1DDB157CMDN) 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@](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AAD8A18290AD0E4C8E1BC87E70MAN), от 05.03.2013 [N 03-07-11/6648](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9ACDAA68694AD0E4C8E1BC87E70MAN), от 27.06.2013 [N 03-11-11/24460](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9ACDEA78694AD0E4C8E1BC87E70MAN)). 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AAD9A38590AD0E4C8E1BC87E70MAN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AAD9A38590AD0E4C8E1BC87E70MAN), от 01.10.2013 [N 03-07-15/40631](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C47DCAEDFAC8EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03E237277MFN)). 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33972M3N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03C277A77M8N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03C277177MEN), [272](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03C277677M7N) НК РФ) действует порядок, установленный в [п. 2 ст. 346.25](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33872M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33872M7N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9ACD9A08696AD0E4C8E1BC87E70MAN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FDEABDBA0879DF00444D717CA77M9N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03D257177MBN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9ADDCAC8195AD0E4C8E1BC87E70MAN), от 01.04.2009 [N 03-11-06/2/57](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FDEA9DBA6809DF00444D717CA77M9N)).

Суды придерживаются аналогичного мнения ([Постановление](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29B16282D7B1D054986A3D2A78C90A653468642C47C0D75M4N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03F2A7B77MFN), [п. 2 ст. 272](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03C277577MCN), [пп. 2 п. 2 ст. 346.25](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33872M5N) НК РФ, [Письмо](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AADAA68D91AD0E4C8E1BC87E70MAN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03F2A7B77MFN), [п. 2 ст. 272](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03C277577MCN) НК РФ), товары - на дату их реализации ([пп. 3 п. 1 ст. 268](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD03C207777M8N) НК РФ, [Письмо](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4ADBAADCAD8EC0FA0C1DDB157CMDN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33872M5N) НК РФ не зависит от вида объекта налогообложения по УСН ([Постановление](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29B16282D7B1D054986A3DCA5859FA653468642C47C0D75M4N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33B72M0N) НК РФ порядку.

Нормы [НК](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707DD73E72M5N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AEDEA38290AD0E4C8E1BC87E70MAN) и от 29.12.2008 [N 03-11-04/2/205](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FDEAADEA4809DF00444D717CA77M9N)). Аналогичный подход содержится и в [Письме](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B298023D2D1F17534FD9AFDEA38292AD0E4C8E1BC87E70MAN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB157CMDN) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B285162F4525110C4BDCAED3A78EC0FA0C1DDB15CD765A1320707FD33A72M5N) 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](consultantplus://offline/ref=04052D2E1F78D39AF7B29A1436452511054BD8A8D2AED3CAF25511D971M2N) 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