

Как организации перейти с общего режима налогообложения на УСН

Организациям, решившим перейти на упрощенную систему налогообложения с 2010 года, следует не позднее 30 ноября 2009 года подать в налоговые органы соответствующее заявление. При переходе на УСН необходимо соблюдать определенные правила учета доходов и расходов, остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, а также исчисления НДС

Период с 1 октября по 30 ноября каждого года — время принятия решения о переходе на УСН. Именно в эти сроки налоговые органы принимают соответствующие заявления от налогоплательщиков, желающих применять упрощенную систему налогообложения в следующем году. Проанализируем, как на практике организации перейти на этот специальный налоговый режим, а также алгоритм ее действий в переходном периоде.

Условия применения УСН и выбор объекта налогообложения

Право на применение упрощенной системы налогообложения имеют организации и индивидуальные предприниматели, отвечающие критериям, установленным для налогоплательщиков в [статье 346.12 НК РФ](#)¹. Так, с 2010 года организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев 2009 года ее выручка (доходы), определяемая в порядке, указанном в [статье 248 НК РФ](#), не превысила 45 млн. руб.². Кроме того, по состоянию на 1 октября 2009 года у организации остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, не должна превышать 100 млн. руб., а средняя численность работников за девять месяцев 2009 года не должна быть более 100 человек ([ст. 346.12, п. 1 ст. 346.13 НК РФ](#)).

Не могут претендовать на применение УСН организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%, и организации, имеющие филиалы и (или) представительства. В [статье 346.12 НК РФ](#) указаны и другие ограничения для желающих использовать УСН.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором он впервые будет применять УСН. Налогоплательщик, который захочет поменять избранный объект налогообложения после подачи заявления о переходе на данный спецрежим, обязан уведомить об этом инспекцию до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые будет применена упрощенная система налогообложения ([п. 1 ст. 346.13 НК РФ](#)). Согласно [статье 346.14 НК РФ](#) можно выбрать один из двух возможных объектов налогообложения: доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов.

Причем объект налогообложения нельзя менять в течение налогового периода. Однако объект налогообложения может меняться ежегодно с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего тому году, в котором он решил изменить объект налогообложения ([п. 2 ст. 346.14 НК РФ](#)).

Правила перехода на УСН для организаций, применявших в налоговом учете метод начисления

Особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения с иных налоговых режимов указаны в [статье 346.25 НК РФ](#). Сложности переходного периода возникают в связи с тем, что доходы и расходы при УСН учитываются кассовым методом. Применяя же общую систему налогообложения, организация при расчете налога на прибыль обычно использует метод начисления. Кроме того, не все расходы, признаваемые при исчислении налога на прибыль, можно учесть в расходах при применении УСН.

Итак, согласно [пункту 1 статьи 346.25 НК РФ](#) организации, которые до перехода на УСН в налоговом учете использовали метод начисления, при переходе на данный спецрежим должны выполнить следующие действия:

Автор



Кузьмина Ж. В.

эксперт журнала "российский налоговый курьер"

1

Подробнее о правилах перехода и применения УСН читайте в РНК, 2009, № 18. — Примеч. ред.

2

Данная сумма предельного дохода установлена в [пункте 2.1 статьи 346.12 НК РФ](#), введенном Федеральным законом [от 19.07.2009 № 204-ФЗ](#), и применяется с 22 июля 2009 года по 30 сентября 2012-го включительно.

- включить на дату перехода в налоговую базу суммы денежных средств, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на этот спецрежим;
- не включать в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начисления указанные суммы были учтены в доходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль;
- признать расходы, осуществленные организацией после перехода на УСН, расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на данный спецрежим, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после такого перехода;
- не вычитать из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на УСН в оплату расходов организации, если до перехода на этот спецрежим такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с [главой 25 НК РФ](#).

налогообложения, уменьшенные на расходы (п. 3 ст. 346.14 НК РФ)

Учет доходов

Рассмотрим ситуацию, когда организация в период применения общего режима получила денежные средства в счет предоплаты по соответствующим договорам, а отгрузила товар (выполнила работы, оказала услуги) после перехода на УСН. Полученные суммы предоплаты она должна включить в налоговую базу при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН. Причем это нужно сделать на 1 января года, с которого организация начала применять упрощенную систему налогообложения.

Пример 1

ООО «Велес» в 2009 году применяло общую систему налогообложения и использовало в налоговом учете метод начисления. В ноябре 2009 года общество получило аванс в размере 150 000 руб. (для упрощения примера данная сумма рассматривается без учета НДС) по ранее заключенному договору подряда. Работы в счет полученного аванса общество согласно договору выполнит в марте 2010 года.

ООО «Велес» с 1 января 2010 года решило применять УСН. Поэтому кредиторскую задолженность в виде полученного аванса в размере 150 000 руб. на 1 января 2010 года обществу следует отразить в Книге учета доходов и расходов³ в составе доходов и включить в налоговую базу при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН.

Денежные средства, полученные организацией после перехода на «упрощенку», не учитываются в доходах, если соответствующие доходы уже были включены в налоговую базу по налогу на прибыль в период применения общего режима налогообложения.

Пример 2

Вспользуемся условием примера 1. Допустим, работы по договору подряда общество выполнило в сентябре 2009 года, их стоимость — 240 000 руб. (для упрощения примера данная сумма рассматривается без учета НДС). Сумму выручки от реализации работ в размере 240 000 руб. общество отразило в доходах при исчислении налога на прибыль за девять месяцев 2009 года. Однако оплата за выполненные работы поступила от заказчика в феврале 2010 года.

ООО «Велес» с 1 января 2010 года перешло на УСН. Дебиторскую задолженность в сумме 240 000 руб., образовавшуюся на 1 января 2010 года, за работы, выполненные в период применения общей системы налогообложения, обществу не нужно отражать в Книге учета доходов и расходов³ и включать в базу по налогу, уплачиваемому при применении УСН.

Учет расходов

Уменьшать доходы, учитываемые в налоговой базе по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, на сумму расходов вправе налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. После перехода на УСН признать затраты в расходах, уменьшающих налогооблагаемые доходы, налогоплательщик может на дату:

- их осуществления, если оплата таких затрат была произведена до перехода на данный спецрежим;
- оплаты, если она имела место после перехода.

3

Форма Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утверждена приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н.

Если в период применения общего режима налогообложения организация учла расходы в соответствии с [главой 25 НК РФ](#), а оплатила их после перехода на УСН, то данные суммы не включаются в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемые доходы при применении упрощенной системы налогообложения.

Обратите внимание

Когда при переходе на УСН лучше не иметь полученных авансов

Наличие кредиторской задолженности в виде полученных авансов (предоплаты) на начало года, с которого началось применение упрощенной системы налогообложения, наиболее невыгодно тем организациям, которые выбрали объект налогообложения доходы. Ведь они не смогут уменьшить налоговую базу на расходы по договорам поставки товаров (выполнению работ, оказанию услуг), по которым они уже получили оплату. Поэтому таким организациям до перехода на УСН следует вернуть суммы полученных авансов (предоплаты) или выполнить свои обязательства по договорам

Напомним, что при применении УСН налогооблагаемые доходы можно уменьшить только на те расходы, которые перечислены в [пункте 1 статьи 346.16 НК РФ](#). Указанные расходы должны соответствовать критериям, установленным в [пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса \(п. 2 ст. 346.16 НК РФ\)](#). То есть они должны быть обоснованы, документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Пример 3

Вспользуемся условием примера 1. Сразу оговоримся: для упрощения примера данная сумма рассматривается без учета НДС. Допустим, ООО «Велес» с 1 января 2010 года перешло на УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. В ноябре 2009 года (до перехода на УСН) общество заключило договор, согласно которому исполнитель обязан оказать ООО «Велес» услуги по подтверждению соответствия выполняемых им работ требованиям технических регламентов и положениям стандартов на условиях предоплаты. Стоимость данных услуг — 140 000 руб. Общество перечислило 100-процентную предоплату по договору в том же месяце. А услуги были оказаны в феврале 2010 года (соответствующий акт подписан 8 февраля 2010 года).

Расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров уменьшают налогооблагаемые доходы при применении УСН ([подп. 26 п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#)). Поэтому сумму, перечисленную в оплату указанных услуг, в размере 140 000 руб. ООО «Велес» отразит в Книге учета доходов и расходов в составе расходов на дату подписания акта, то есть 8 февраля 2010 года.

Допустим, до перехода на УСН в октябре 2009 года ООО «Велес» также были оказаны услуги по вывозу твердых бытовых отходов на сумму 20 000 руб. Данные услуги общество оплатило только в конце января 2010 года в период применения УСН.

Согласно [подпункту 36 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ](#) расходы по вывозу твердых бытовых отходов уменьшают доходы «упрощенца». Однако данные расходы общество осуществило в период применения общего режима налогообложения и учло их в расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Следовательно, ООО «Велес» в 2010 году при применении УСН не вправе уменьшить налогооблагаемые доходы на расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

Расходы, указанные в [подпунктах 5, 6, 7, 9–21, 34 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ](#), учитываются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль согласно [статьям 254, 255, 263, 264, 265 и 269 Налогового кодекса](#). Основание — [пункт 2 статьи 346.16 НК РФ](#). Речь идет о материальных расходах, расходах на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности, на все виды обязательного страхования работников, имущества, ответственности и др. Правила признания названных расходов также указаны в [пункте 2 статьи 346.17 НК РФ](#).

Так, например, материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов), расходы на оплату труда, по уплате процентов за пользование заемными средствами, по оплате услуг третьих лиц признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика. А при

ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения.

Кстати

Каким организациям следует произвести расходы до перехода на УСН

После перехода на УСН расходы учитывают только те налогоплательщики, которые выбрали объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Поэтому тем, кто выбрал такой объект налогообложения, лучше осуществить больше расходов до перехода на указанный спецрежим. Ведь перечень расходов, на которые может быть уменьшена сумма налогооблагаемых доходов, ограничен. Значит, тем организациям, которые переходят на УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, нужно до момента перехода осуществить те необходимые расходы, которые при применении упрощенной системы налогообложения не могут быть учтены в налоговой базе. Например, это представительские расходы, стоимость услуг кадровых агентств и специалистов по исследованию рынка, а также другие затраты, не указанные в [пункте 1 статьи 346.16 НК РФ](#)

Определение на дату перехода остаточной стоимости основных средств

Организациям, переходящим с общей системы налогообложения на УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, следует помнить, что в налоговом учете на дату перехода отражается **остаточная стоимость основных средств**, которые были оплачены до перехода на «упрощенку». Она определяется как разница между ценой приобретения (сооружения, изготовления) основного средства и суммой амортизации, начисленной в соответствии с требованиями [главы 25 НК РФ \(п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ\)](#). Для отражения в налоговом учете остаточной стоимости указанных основных средств организация должна внести соответствующие сведения (за I квартал года начала применения УСН) в раздел II Книги учета доходов и расходов. Остаточная стоимость объекта указывается в графе 8 этого раздела.

Особенности включения в расходы остаточной стоимости «переходных» ОС и НМА

Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных налогоплательщиком) до перехода на УСН, **включается в расходы**, уменьшающие налогооблагаемые доходы при применении данного спецрежима, в порядке, предусмотренном в [подпункте 3 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ](#). Так, стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в **следующем порядке**:

- если их срок полезного использования составляет до трех лет включительно — в течение первого календарного года применения УСН;
- если их срок полезного использования — от трех до 15 лет включительно, в течение первого календарного года применения УСН — 50% стоимости, второго календарного года — 30% стоимости и третьего календарного года — 20% стоимости;
- если их срок полезного использования свыше 15 лет — в течение первых десяти лет применения УСН равными долями стоимости основных средств.

Пример 4

ООО «Пирамида» с 2010 года перешло с общей системы налогообложения на УСН (объект налогообложения — доходы минус расходы).

На балансе общества числится легковой автомобиль первоначальной стоимостью 500 000 руб. На дату перехода он был полностью оплачен. Данное основное средство относится к третьей амортизационной группе, срок его полезного использования — пять лет. На 1 января 2010 года в налоговом учете по автомобилю начислена амортизация в сумме 200 000 руб.

Таким образом, на 1 января 2010 года остаточная стоимость автомобиля равна 300 000 руб. (500 000 руб. - 200 000 руб.). Эту сумму общество учит в расходах при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, таким образом:

- в 2010 году — 150 000 руб. (300 000 руб. X 50%). Данную сумму организация признает в расходах равными долями по 37 500 руб. (150 000 руб. : 4) по итогам каждого отчетного (налогового) периода (на 31 марта,

После перехода на УСН в состав расходов включается остаточная стоимость ОС, определяемая как разница между первоначальной стоимостью ОС, уменьшенной на амортизационную премию, и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном в [статье 259 НК РФ](#) (письмо Минфина России от 13.09.2006 № 03-11-04/2/192)

В течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями

Правила признания расходов в виде остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов зависят от срока полезного использования данных объектов

- 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2010 года);
- в 2011 году — 90 000 руб. (300 000 руб. X 30%). Эту сумму ООО «Пирамида» признает в расходах равными долями по 22 500 руб. (90 000 руб.: 4) по итогам каждого отчетного (налогового) периода (на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2011 года);
- в 2012 году — 60 000 руб. (300 000 руб. X 20%). Указанную сумму организация учтет в расходах равными долями по 15 000 руб. (60 000 руб.: 4) по итогам каждого отчетного (налогового) периода (на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2012 года).

Если эксплуатируемое основное средство на момент перехода на УСН не оплачено

Напомним, что при применении УСН расходами признаются затраты после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). При этом расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. Значит, если введенное в эксплуатацию основное средство на момент перехода на УСН не оплачено или оплачено не полностью, то в налоговом учете следует отразить остаточную стоимость данного основного средства в размере, соответствующем части его стоимости, фактически оплаченной поставщику. При этом организация вправе включать в состав расходов затраты на приобретение основного средства пропорционально части его стоимости, оплаченной продавцу.

Рассмотрим порядок включения остаточной стоимости основного средства в расходы, если на дату перехода организации на УСН данный объект не был оплачен поставщику.

Пример 5

Воспользуемся условием примера 4. Допустим, на 1 января 2010 года ООО «Пирамида» не оплатило стоимость легкового автомобиля. Полная оплата данного основного средства произведена в апреле 2010 года. В этом случае остаточную стоимость основного средства общество вправе учитывать в расходах в 2010 году равными долями по 50 000 руб. (150 000 руб.: 3) по итогам полугодия, девяти месяцев и года (на 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2010 года).

В 2011 и 2012 годах стоимость данного основного средства списывается в том же порядке, который рассмотрен в примере 4.

Пример 6

Воспользуемся условиями примера 4. Предположим, ООО «Пирамида» на 1 января 2010 года легковой автомобиль не оплатило. Его частичная оплата в размере 25% произведена в апреле 2010 года. Остальные 75% будут оплачены в январе 2011 года.

В рассматриваемой ситуации общество в 2010 году может учесть в расходах остаточную стоимость основного средства в размере 37 500 руб. (300 000 руб. X 25% X 50%) вместо 150 000 руб. (при полной оплате легкового автомобиля). Итак, организация в 2010 году признает в расходах остаточную стоимость автомобиля равномерно по 9375 руб. (37 500 руб.: 3) по итогам полугодия, девяти месяцев и года (на 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2010 года).

В январе 2011 года основное средство уже полностью оплачено, и организация вправе списать 90 000 руб. (300 000 руб. X 30%) равномерно по 22 500 руб. (90 000 руб.: 4) по итогам каждого отчетного (налогового) периода (на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2011 года).

В 2012 году можно списать 60 000 руб. (300 000 руб. X 20%), равномерно по 15 000 руб. (60 000 руб.: 4) по итогам каждого отчетного (налогового) периода (на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2012 года).

Итого по итогам трех лет организация включит в расходы 187 500 руб. (37 500 руб. + 90 000 руб. + 60 000 руб.).

Оставшиеся 112 500 руб. (300 000 руб. - 187 500 руб.) принять в целях налогообложения уже будет нельзя, поскольку стоимость основных средств, срок эксплуатации которых составляет от трех до 15 лет включительно, списывается в течение трех лет.

Справка

Особенности перехода на УСН для организаций, совмещающих УСН

и ЕНВД

Некоторые организации вынуждены совмещать упрощенную систему налогообложения с ЕНВД. Полностью перейти на УСН такие организации могут при упразднении ЕНВД на соответствующей территории или при нарушении условий, установленных в [статье 346.26 НК РФ](#).

Указанным организациям при переходе на УСН нужно учитывать следующее. Суммы дебиторской задолженности, образовавшиеся на дату перехода на «упрощенку» с системы налогообложения в виде ЕНВД, по деятельности, облагавшейся единым налогом, при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, учитываться не должны (письмо Минфина России [от 22.06.2007 № 03-11-04/2/169](#)). Дело в том, что при переходе на УСН не включаются в налоговую базу на дату перехода денежные средства, полученные после перехода на данный спецрежим, если указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль ([п. 1 ст. 346.25 НК РФ](#)). А уплата организациями ЕНВД предусматривает освобождение их от обязанности по уплате налога на прибыль в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД ([п. 4 ст. 346.26 НК РФ](#)).

Кроме того, в налоговом учете на дату перехода на УСН (с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов) со спецрежима в виде ЕНВД должна отражаться остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до перехода на УСН. Она определяется как разница между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством РФ о бухучете, за период применения системы налогообложения в виде ЕНВД

Поясним на примере порядок отнесения остаточной стоимости основного средства на расходы, если частично оно было оплачено поставщику до перехода на УСН.

Пример 7

Воспользуемся условием примера 4. Допустим, ООО «Пирамида» до

1 января 2010 года перечислило поставщику в оплату стоимости легкового автомобиля 320 000 руб.

Рассчитаем долю оплаченной стоимости основного средства на дату перехода на УСН в первоначальной стоимости объекта. Она равна 0,64 (320 000 руб.: 500 000 руб.). Следовательно, к моменту перехода на УСН оплаченная часть остаточной стоимости автомобиля, которую можно принять к учету, составит 192 000 руб. (300 000 руб. X 0,64).

Исчисление НДС при переходе с общего режима налогообложения на УСН

Согласно [пункту 5 статьи 346.25 НК РФ](#) налогоплательщикам, переходящим с общего режима налогообложения на «упрощенку», следует выполнить такое правило. НДС, исчисленный и уплаченный с суммы оплаты (частичной оплаты), полученной до перехода на УСН в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав), осуществляемых в период применения данного спецрежима, можно принять к вычету. Сделать это нужно в последнем налоговом периоде, предшествующем дате перехода плательщика налога на добавленную стоимость на УСН. Обязательное условие — наличие документов, свидетельствующих о возврате сумм НДС покупателям в связи с переходом на упрощенную систему налогообложения.

Пример 8

Воспользуемся условием примера 1. Предположим, в ноябре 2009 года ООО «Велес» получило от заказчика по ранее заключенному договору подряда 100-процентную предоплату в сумме 150 000 руб. (с учетом НДС). В этом же месяце общество уплатило с полученной предоплаты в бюджет НДС в сумме 22 881 руб. (150 000 руб. X 18: 118).

В декабре 2009 года ООО «Велес» заключило с заказчиком дополнительное соглашение о том, что цена договора (без учета НДС) составляет 127 119 руб. (150 000 руб. - 22 881 руб.).

До 31 декабря 2009 года общество вернуло заказчику 22 881 руб. и приняло к вычету НДС, исчисленный с полученной предоплаты в той же сумме.

Кроме того, при переходе на УСН **налогоплательщику НДС** следует восстановить налог, ранее принятый к вычету по товарам, материалам, основным средствам, которые на момент перехода числятся на его балансе. Ведь эти активы будут использоваться в операциях, осуществляемых лицами, не признаваемыми налогоплательщиками НДС. Сделать это необходимо в налоговом периоде, предшествующем переходу на «упрощенку», то есть в IV квартале года, предшествующего году начала применения УСН (абз. 5 [подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ](#)). Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Исчисление суммы налога, подлежащей восстановлению по амортизируемому имуществу, производится исходя из остаточной стоимости такого имущества, сформированной по данным бухучета (письмо Минфина России от 05.06.2007 № 03-07-11/150).

Напомним, что при восстановлении НДС, ранее принятого к вычету в отношении объектов недвижимости, приобретенных или построенных подрядным или хозяйственным способом, должен применяться комплексный порядок, установленный в [подпункте 2 пункта 3 статьи 170](#) и [пункте 6 статьи 171 НК РФ](#) ⁴.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со [статьей 264 НК РФ](#) (абз. 3 [подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ](#)). В бухучете восстановленные суммы НДС также списываются на прочие расходы ([п. 11 ПБУ 10/99](#)).

Восстановленный НДС в составе исчисленной суммы налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода (IV квартала года, предшествующего году перехода на УСН), уплачивается в порядке, установленном в [пункте 1 статьи 174 НК РФ](#).

Пример 9

Воспользуемся условием примера 4. Допустим, автомобиль приобретен в 2007 году за 590 000 руб. (включая НДС 90 000 руб.). Предъявленный поставщиком НДС был принят к вычету в полной сумме. К моменту перехода ООО «Пирамида» на УСН остаточная стоимость автомобиля по данным бухучета составила 300 000 руб.

Значит, общество обязано восстановить в IV квартале 2009 года ранее принятый к вычету НДС в размере 54 000 руб. (90 000 руб. X 300 000 руб. : 500 000 руб.). Данную сумму оно учтет в налоговом и бухгалтерском учете в составе прочих расходов, а уплатит в бюджет в составе общей суммы налога, исчисленной по итогам IV квартала 2009 года.

Восстановленные суммы налога отражаются в декларации по НДС за IV квартал в разделе 3 по строке 190 и заносятся в книгу продаж с указанием реквизитов счета-фактуры, согласно которому ранее НДС был принят к вычету.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, согласно [статье 161 НК РФ](#)

4

Порядок восстановления ранее принятых к вычету сумм НДС, предъявленных при приобретении (строительстве) объектов недвижимости, будет рассмотрен в одном из ближайших номеров журнала. — Примеч. ред.