

А.Ю. Никитин, аттестованный налоговый консультант

## Доходы до и после патента: как их учесть предпринимателю

Если предприниматель переходит с ПСН на другую систему налогообложения, то перед ним может встать вопрос: правомерно ли считать «патентными» доходы, относящиеся к деятельности на ПСН (например, оплату проданных в период действия патента товаров), но поступившие уже после того, как ИП стал применять в отношении этой деятельности иной режим налогообложения? Возможна и обратная ситуация: дебиторская задолженность образовалась во время применения ОСН/УСН, а погасили ее вам, когда по этому виду деятельности применялась ПСН. Как быть в таком случае?

### Запоздавшие доходы от «патентной» деятельности

Из буквального прочтения положений НК РФ можно сделать вывод, что доходы, поступившие после окончания срока действия патента, облагаются налогами по ОСН либо УСН (если ранее ИП подавал заявление о переходе на упрощенку). Ведь доход на ПСН признается кассовым методом и отражается в книге учета доходов<sup>1</sup> на дату<sup>2</sup>:

**<или>** поступления денег в кассу или на счет ИП в банке либо перечисления денег по его поручению на счета третьих лиц;

**<или>** получения дохода в натуральной форме;

**<или>** получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности предпринимателю иным способом.

Получается, что деньги, поступившие после окончания срока действия патента, уже нельзя признать доходом от патентной деятельности. И именно такого мнения придерживается Минфин<sup>3</sup>. А вот для судей не все так однозначно. Нам известен спор, в котором судьи пришли к выводу,

что деньги, пусть даже поступившие на счет ИП после окончания срока действия патента и в отсутствие отдельного учета, но определенно связанные с ведением «патентной» деятельности, не могут формировать базу по иной системе налогообложения<sup>4</sup>. Судьи мотивировали это тем, что стоимость патента не зависит от фактически полученного ИП дохода. И когда бы ни поступила плата за «патентные» услуги, налог с этого дохода следует считать уплаченным в рамках ПСН. А тот факт, что дебиторская задолженность относилась именно к деятельности по оказанию услуг, связанных с обслуживанием

1) п. 1 ст. 346.53 НК РФ; приложение № 3 к Приказу Минфина от 22.10.2012 № 135н

2) п. 2 ст. 346.53 НК РФ

3) Письма Минфина от 23.01.2015 № 03-11-12/69636, от 25.11.2013 № 03-11-12/50588

4) Постановление АС ЗСО от 18.11.2015 № Ф04-26738/2015



Ателье может работать и на ПСН. А вот если оно пере-  
профилируется и будет заниматься пошивом игрушек,  
то режим налогообложения придется менять

сельскохозяйственного производства<sup>5</sup>, и эта деятельность велась предпринимателем исключительно в рамках ПСН, инспекцией не оспаривался.

Нужно отметить, что раньше подобной точки зрения придерживался и сам Минфин: если право собственности на товары (работы, услуги) перешло к покупателю (заказчику) в период применения ПСН, то для целей иного налогового режима не учитываются ни доходы, ни расходы по этим сделкам. Даже если деньги поступили уже после окончания срока действия патента, когда предприниматель перешел на упрощенку<sup>6</sup>.

*Такую позицию Минфин занимал и в отношении дебиторской задолженности по деятельности на ЕНВД, погашенной уже в период применения УСН<sup>7</sup>. (Есть и старое судебное решение в пользу такого подхода<sup>8</sup>.) Минфин отмечал также, что при определении базы по упрощенке нельзя учесть расходы на покупку товаров, приобретенных во время применения ЕНВД. А вот если эти товары были проданы в период применения УСН, то доходы должны учитываться как «упрощенные»<sup>9</sup>.*

На наш взгляд, прежняя позиция Минфина ближе к истине с экономической точки зрения. Иначе получается, что предприниматель вынужден заплатить налог по УСН или «общережимные» налоги с тех же доходов, налогообложение которых предусматривалось в рамках ПСН, то есть будет иметь место двойное налогообложение. И хотя арбитражная практика по таким спорам пока не сложилась, имеет смысл отстаивать это мнение, шансы на успех есть.

### «Непатентные» доходы, поступившие во время применения ПСН

В такой ситуации важно понимать, что именно происходит. Например, в 2015 г. вы сдавали недвижимость в аренду и отчитывались по упрощенке, а с 2016 г. перешли по этой деятельности на ПСН. При этом вы не отказались от применения УСН, то есть не подали в срок не позднее 15 января 2016 г. в ИФНС уведомление по форме № 26.2-3<sup>10</sup>. Тогда, если в январе арендаторы погасили вам задолженность за 2015 г., эти доходы нужно включить в базу по упрощенке<sup>11</sup>. Но, разумеется, не задним числом, а как «упрощенные» доходы 2016 г., поскольку доходы на УСН учитываются кассовым методом<sup>12</sup> и совмещение ПСН и УСН законом не запрещено.

Если же вы, перейдя на патент, отказались от УСН, то плательщиком «упрощенного» налога вы уже не признаетесь. Но, по мнению Минфина, рассматривать погашенную дебиторскую задолженность как доходы, облагаемые налогом при ПСН, также не можете. То есть с этих поступлений нужно уплатить НДФЛ<sup>14</sup>. Отметим, что в разъяснениях ведомства ни слова не говорится о том, что в рассматриваемых случаях предприниматель отказался от применения УСН. Однако иначе трактовать их, на наш взгляд, неверно, поскольку общий режим налогообложения и упрощенка не могут применяться одновременно<sup>15</sup>.

5) подп. 35 п. 2 ст. 346.43 НК РФ

6) Письмо Минфина от 04.10.2013 № 03-11-12/41268

7) Письмо Минфина от 21.08.2013 № 03-11-06/2/34243

8) Постановление ФАС СЗО от 03.04.2006 № А56-2051/2005

9) Письмо Минфина от 15.01.2013 № 03-11-06/2/02

10) п. 6 ст. 346.13 НК РФ; приложение № 3 к Приказу ФНС от 02.11.2012 № ММВ-7-3/829@

11) Письмо Минфина от 20.02.2015 № 03-11-11/8429

12) п. 1 ст. 346.17 НК РФ

13) Письмо УФНС по г. Москве от 18.02.2015 № 20-14/014120@ (п. 1)

#### ВНИМАНИЕ

Тот факт, что деятельность, облагаемая налогом по УСН, не ведется, не освобождает вас от обязанности сдать нулевую декларацию по упрощенке по итогам года<sup>13</sup>.

14) Письма Минфина от 07.04.2014 № 03-11-12/15338, от 28.02.2013 № 03-11-12/25, от 21.01.2013 № 03-11-12/06

15) Постановление АС ВВО от 18.02.2015 № Ф01-39/2015

Допустим, вы не отказывались от упрощенки, а просто перешли по этому виду деятельности на ПСН, но налоговики требуют уплатить НДС с погашенной дебиторской задолженности, которая образовалась до перехода на ПСН. Как мы уже выяснили, это неправомерно. Поэтому вы можете отстаивать одну из следующих позиций:

**<или>** доходы облагаются налогом по УСН. Шансы высоки, поскольку и ОСН, и УСН применяются в отношении всей деятельности плательщика. И даже если вы временно не ведете бизнес, доходы от которого облагаются налогом по упрощенке, это не означает, что поступления от предпринимательской деятельности должны облагаться в рамках ОСН;

**<или>** доходы считаются «патентными», так как поступили в период применения ПСН и относятся к виду деятельности, в отношении которого в этот момент применяется патент. А значит, в соответствии с кассовым методом должны быть отражены в книге учета доходов, которая ведется по этому патенту<sup>16</sup>. Такой подход, безусловно, выгоднее для предпринимателя, но риск проигрыша в суде выше. К сожалению, нам неизвестно о наличии судебной практики по этому вопросу.

\* \* \*

Конечно, самый беспроблемный вариант — когда плата за товары (работы, услуги), реализованные в рамках ПСН, поступает в период действия патента. Но если это не получилось, не отчаивайтесь. Если сумма погашенной дебиторской задолженности значительная и для вас важно не платить с нее налоги в рамках УСН или ОСН, то и не делайте этого. При возникновении претензий оспаривайте позицию налоговиков, ссылаясь на Минфин<sup>17</sup>. В любом случае у вас будет шанс избавиться от начисления пеней и штрафа за неуплату налога, так как вы руководствовались официальными разъяснениями финансового ведомства<sup>18</sup>.

16) п. 1 ст. 346.53 НК РФ

17) Письмо Минфина от 04.10.2013 № 03-11-12/41268

18) п. 8 ст. 75, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ; Постановления АС ЗСО от 17.02.2016 № Ф04-102/2016; АС УО от 13.07.2015 № Ф09-4254/15; ФАС УО от 22.05.2012 № Ф09-2745/12



## ЕЖЕДНЕВНАЯ email-рассылка

Только важные новости для бухгалтера БЕЗ СПАМА!

- Важнейшие новшества в законодательстве
- Свежая позиция госорганов по спорным вопросам
- Напоминания о предстоящих сроках сдачи отчетов
- Лучшие бухгалтерские мероприятия по всей стране

➔ Бесплатная подписка на сайте **glavkniga.ru**

Издательство  
**главная книга**

РЕКЛАМА