



МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ
2021
www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

Особенности применения УСН
в 2021 году. Специфика учета
доходов и расходов в период
пандемии. Нюансы при переходе
на УСН. Последствия при утрате
права на применение УСН

Ведут семинар-тренинг: **Рязанцева Вера Владимировна,**
Рассапкина Лариса Юрьевна

Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

1. Особые положения для упрощенцев в 2021 году: новые лимиты и ставки.

2. Особенности определения налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. Доходы от реализации и внереализационные доходы.

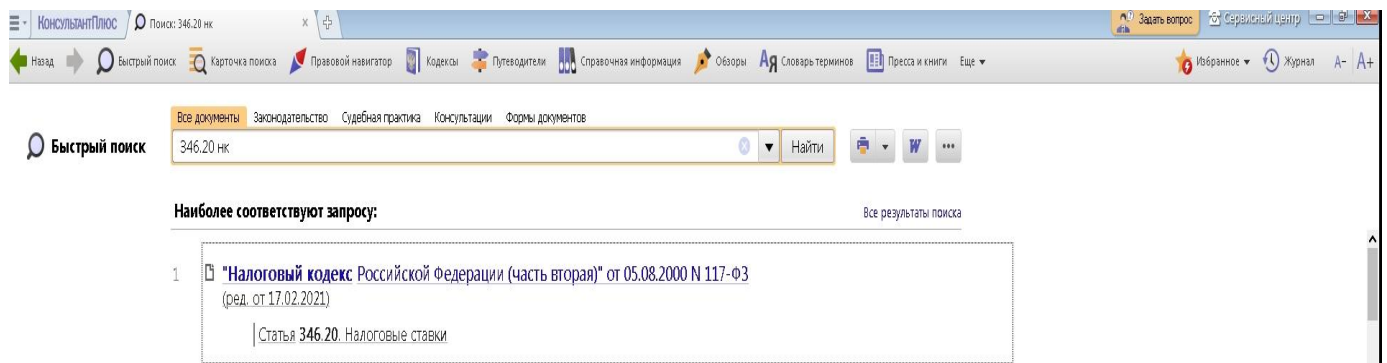
3. О признании "антиковидных" затрат в учете при УСН:

- зарплата и взносы за нерабочие дни;
- затраты на дезинфекцию и противовирусную обработку помещений;
- затраты на тестирование сотрудников на коронавирус.

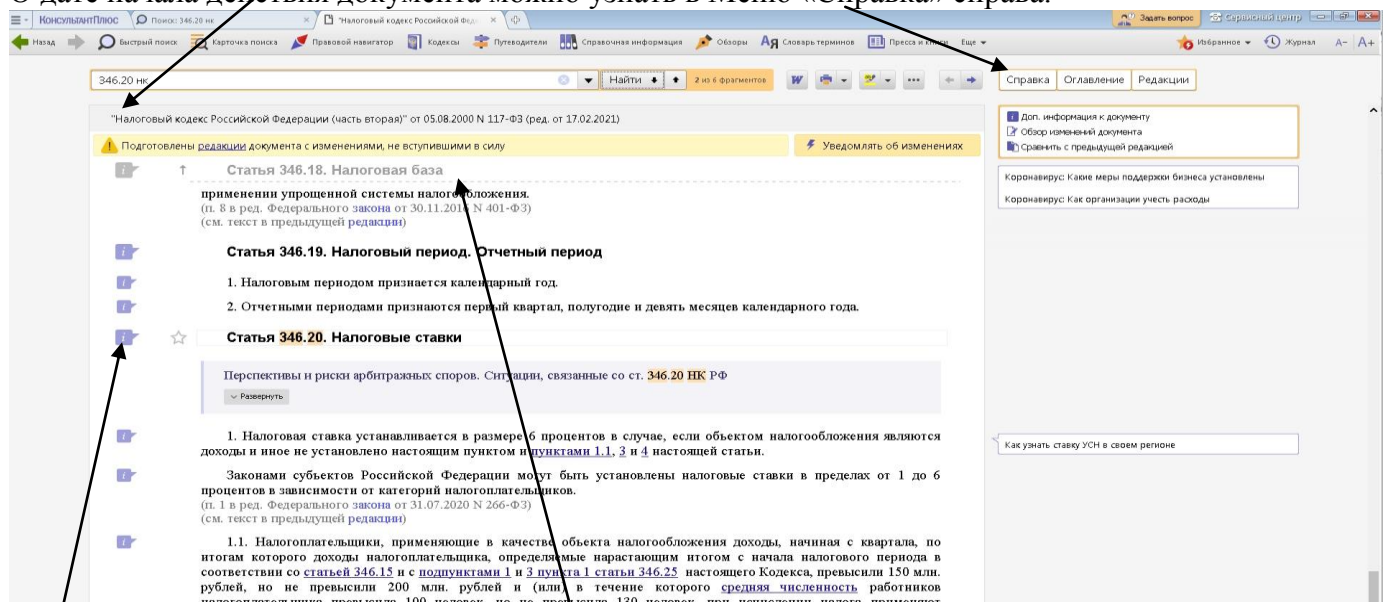
БЫСТРЫЙ ПОИСК

Пример 1.

Найти статью 346.20 Налогового кодекса РФ



Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть над текстом. О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка» справа.



Над фрагментом, который вы изучает, высвечивается подсказка – в какой статье в данном случае вы находитесь/ идет перед нашей статьей

Можно посмотреть дополнительную информацию к данному документу (а можно и к нужной статье) - необходимо нажать на "i".

Пример 2. Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- поставить курсор на нужный нам фрагмент
- появиться очертания звездочки
- нажать на нее
- выйдет диалоговое окно

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»

Далее

- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»

Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

- далее выбрать «Закладки и документы»
- найти нужную нам.

Пример 3.

Сравнение редакций

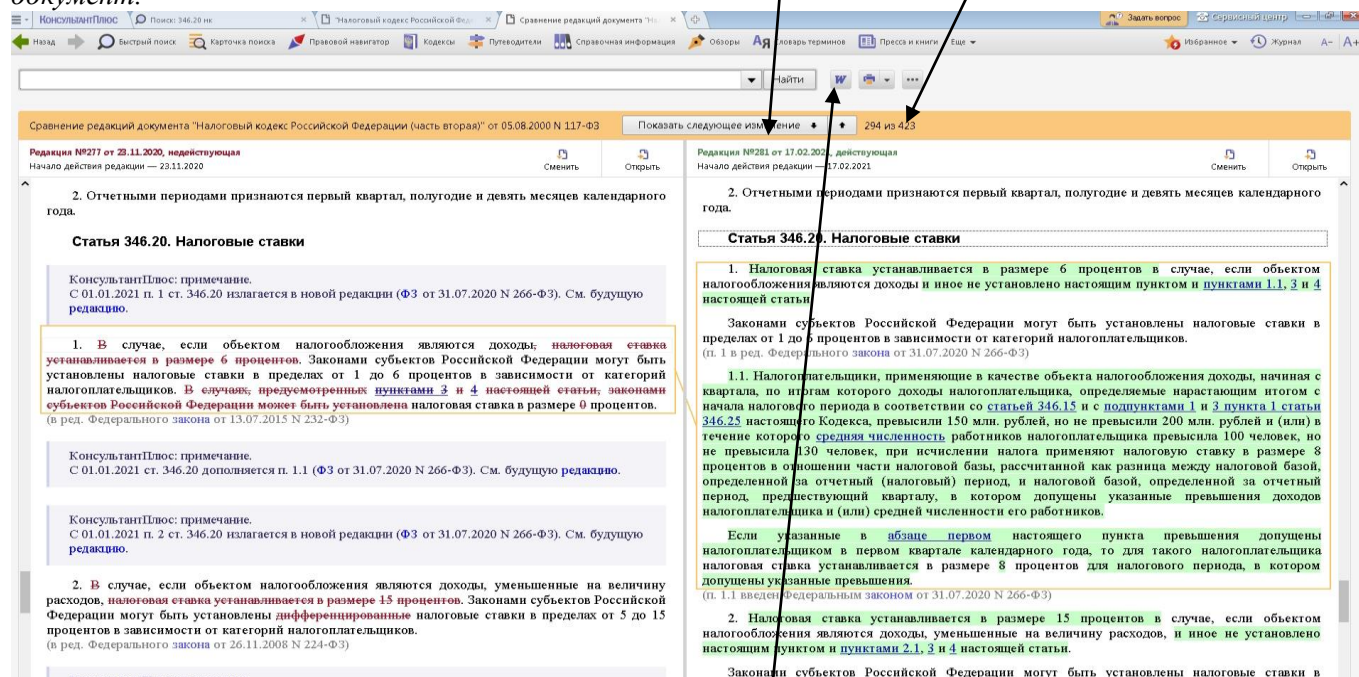
Справа необходимо зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»

The screenshot displays the 'Редакции' (Versions) window in the 'КонсультантПлюс' application. The window title is 'Редакции' and it contains a search field and a 'Найти' button. Below this is a list of document versions, each with a checkbox and a 'Найти' button. Two versions are selected: '№ 277 от 23.11.2020, действующая' and '№ 278 от 29.12.2020, действующая'. At the bottom of the list is a 'Сравнить редакции' button. On the right side of the window, there are several informational boxes: 'Доп. информация к документу', 'Обзор изменений документа', 'Сравнить с предыдущей редакцией', 'Коронавирусу: Какие меры поддержки бизнеса установлены', 'Коронавирусу: Как организовать учет расходов', and 'Как узнать ставку УСН в своем регионе'. The bottom of the window shows 'Док. 1/50', 'Посчитать', and 'Абз. 22285/25465'.

Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и слева от нее показывается – сколько изменений между этими двумя редакциями.

Чтобы просмотреть их, нужно нажать на кнопку «Показать следующее изменение» и просмотреть документ.



*Сравнение редакций можно экспортировать в Word.

Пример 4. Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример 5.

Найти информацию по вопросу - какие налоги учитываются в расходах при УСН?

4. Порядок учета расходов по основным средствам и нематериальным активам.

**5. Материальные расходы как обоснование многих
непоименованных расходов.**

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 6.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от 2021 года, в котором разъяснено, что на текущий год лимиты доходов в 150 млн и 200 млн руб. для переходного периода по УСН применяют без индексации на коэффициент-дефлятор.

Область поиска: Законодательство

Текст документа: коэффициент-дефлятор УСН 2021

Название документа:

Номер:

Дата: позже 01.01.2021

Принявший орган: Минфин России или ФНС России

Вид документа:

Тематика:

Поиск по статусу:

Когда получен:

Папки документов:

Показать список документов Очистить карточку

Пример 7. Можно сохранить данный документ (ы) в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»

Пример 8. Можно сохранить на компьютер

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

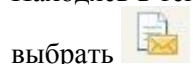


выбрать

Обратить внимание, что можно сохранить в различных форматах.

Пример 9. Можно отправить по электронной почте

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

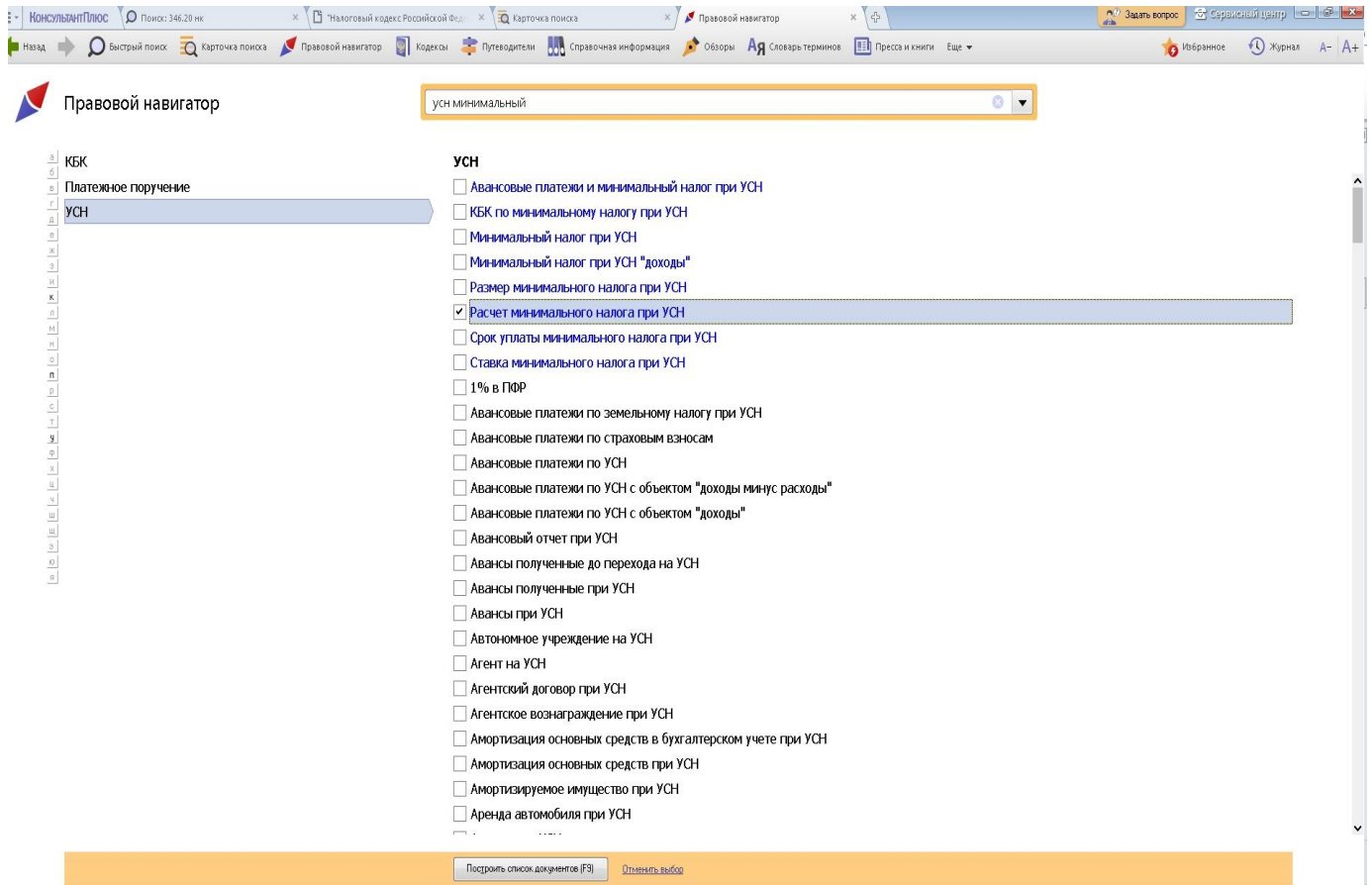


выбрать

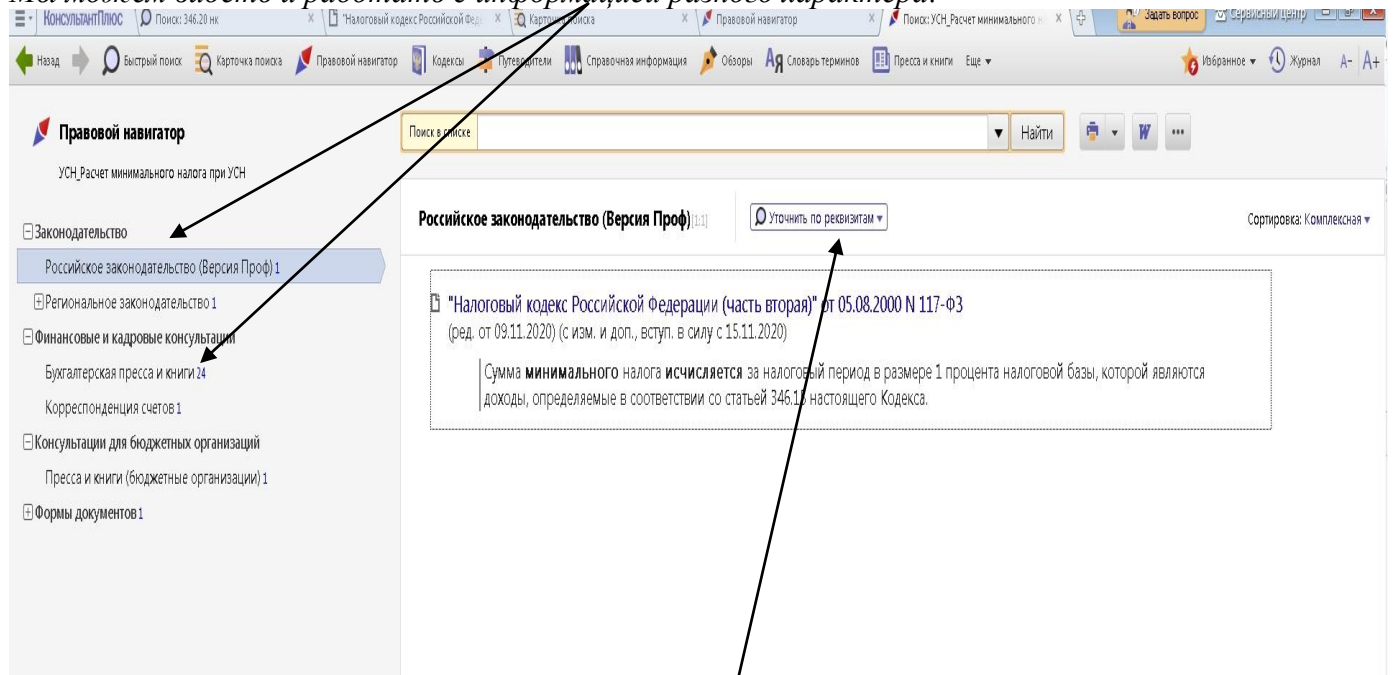
6. Условия и порядок перехода на УСН с других режимов налогообложения.

7. Последствия при утрате права на применение УСН.

Пример 10. Составить подборку по вопросу расчета минимального налога при УСН.



*Будет построен структурированный дерево-список.
Мы можем видеть и работать с информацией разного характера:*



Можно уточнить список по различным основаниям.

БЫСТРЫЙ ПОИСК – универсальный инструмент поиска документов в системе; наиболее простой инструмент, чтобы начать поиск информации в системе.

- конкретного документа;
- конкретного фрагмента документа (главу, статью и т.п.);
- документы по интересующему вопросу (ситуации).

КАРТОЧКА ПОИСКА - для поиска документов по реквизитам (в том числе, когда они известны только приблизительно) или, по словам (словосочетаниям) из названия или текста документа.

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР - поиск информации по практическому вопросу с использованием перечня возможных ситуаций. Основан на использовании разработанного специалистами КонсультантПлюс словаря ключевых понятий.

В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:

✓ в случае, когда Вы не знаете, как правильно описать свою ситуацию, а можете назвать буквально 1-2 слова.

Примечания на правой панели - полезная информация, которые помогут упростить работу с текстом нормативного правового акта и правильно применять документ на практике, не допустив ошибки.

Примечания размещены точно – там, где важно обратить внимание на акценты. Они имеют короткие заголовки–аннотации и постоянно актуализируются с учетом изменений законодательства и судебной практики.

На полях могут быть размещены: ссылки на готовые решения; основные выводы из практики; позиции судов; позиции ведомств; образцы заполнения документов и др.

Пример

Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример

Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- **поставить курсор на нужный нам фрагмент**
- **появиться очертания звездочки**
- **нажать на нее**
- **выйдет диалоговое окно**

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»
- **Далее**
- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»
- Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»
- найти нужную нам.

Пример

Можно сохранить документы в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»
- найти нужную нам.

Примечания на правой панели - полезная информация, которые помогут упростить работу с текстом нормативного правового акта и правильно применять документ на практике, не допустив ошибки.

Примечания размещены точно – там, где важно обратить внимание на акценты. Они имеют короткие заголовки–аннотации и постоянно актуализируются с учетом изменений законодательства и судебной практики.

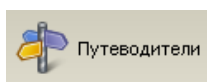
На полях могут быть размещены: ссылки на готовые решения; основные выводы из практики; позиции судов; позиции ведомств; образцы заполнения документов и др.

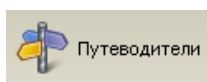
СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ – информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

ОБЗОРЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА – помогают всегда быть в курсе последних изменений в законодательстве.

- **Новости. Мониторинг документов** - представлены новости для бухгалтера, кадровика, юриста и др., поступившие в систему Консультант Плюс. Рассмотрим «Новые документы для бухгалтера»;
- **Аналитические обзоры правовой информации** - (специалистами К+ проведен анализ произошедших изменений, в связи с изменениями законодательства и написаны комментарии и рекомендации к документам) – изменения в различных отраслях законодательства.

ПУТЕВОДИТЕЛИ КОНСУЛЬТАНТПЛЮС



С помощью кнопки  на Панели быстрого доступа можно перейти к списку всех Путеводителей КонсультантПлюс.

1. **Путеводитель по судебной практике (ГК РФ)** – дает возможность сориентироваться в большом объеме судебных решений по наиболее актуальным и сложным вопросам применения части второй Гражданского кодекса РФ. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
2. **Путеводитель по корпоративным спорам** – позволяет проанализировать судебную практику применения норм корпоративного права. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
3. **Путеводитель по договорной работе** – позволяет проанализировать отдельные условия договоров с точки зрения их влияния на исполнение договоров каждой стороной и риски, возникающие у сторон договора. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".
4. **Путеводитель по кадровым вопросам** – содержит практические рекомендации по вопросам трудового законодательства и образцы заполнения форм документов. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
5. **Путеводитель по налогам** – помогает быстро и эффективно найти ответы на вопросы по основным налогам и взносам или разобраться в спорной ситуации. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
6. **Путеводитель по сделкам** – содержит подробную информацию о налогообложении и бухгалтерском учете при совершении различных сделок. Является информационным банком в разделе "Финансовые и кадровые консультации".
7. **Путеводитель по бюджетному учету и налогам** - содержит информацию по бюджетному учету и налогообложению бюджетных организаций, по размещению госзаказа. Является информационным банком в разделе "Консультации для бюджетных организаций"

8. **Путеводитель по корпоративным процедурам** – содержит пошаговые рекомендации о порядке проведения корпоративных процедур и подготовки документов для них. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

9. **Путеводитель по госуслугам для юридических лиц** – содержит пошаговые рекомендации о порядке получения различных лицензий, разрешений и аккредитаций, а также подачи уведомительных документов в госорганы. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства"

10. **Путеводитель по трудовым спорам** – содержит аналитическую информацию по спорным вопросам, возникающим в сфере трудовых отношений. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

11. **Путеводитель по контрактной системе в сфере госзакупок** - содержит информацию и пошаговые инструкции по всем этапам процедуры проведения закупок по правилам нового Федерального закона № 44, действующего с января 2014 г. (образцы документов, практические примеры и другая полезная информация по вопросам госзакупок). Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

12. **Путеводитель по спорам в сфере госзаказа** - содержит информацию о подходах госорганов и судов к решению спорных вопросов в сфере госзаказа. По каждому спорному вопросу дается комментарий проблемы и приводятся результаты анализа практики применения - позиции ФАС, Минэкономразвития, арбитражных судов. Документы ФАС и судебные акты представлены в виде компактных аннотаций с обстоятельствами дела и выводами, что позволяет быстро понять суть вопроса. Является информационным банком в разделе "Комментарии законодательства".

и другие

1. Особые положения для упрощенцев в 2021 году: новые лимиты и ставки.

С 1 января 2021 года в связи с внесенными в *пункт 4 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ* (далее - *НК РФ*) изменениями *Федеральным законом от 31.07.2020 N 266-ФЗ "О внесении изменений в главу 26.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"* налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН, если по итогам отчетного (налогового) периода его доходы, определяемые в соответствии *со статьей 346.15 и с подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 НК РФ*, превысили **200 млн рублей** или численность работников **130 человек**.

Минфин России в Письмах от 01.02.2021 N 03-11-06/2/5885, от 27.01.2021 N 03-11-06/2/4855 разъяснил, что на текущий год лимиты доходов в 150 млн и 200 млн руб. для переходного периода по УСН применяют без индексации на коэффициент-дефлятор установленный *Приказом Минэкономразвития России от 30.10.2020 N 720* на 2021 год в целях применения *главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" НК РФ*, в размере 1,032.

На основании *пунктов 1.1, 2.1 статьи 346.20 НК РФ* для упрощенцев с доходами **от 150 до 200 млн руб.** или численностью работников **от 100 до 130 человек** предусмотрен переходный период. Начиная с квартала, когда доходы превысили 150 млн руб. или работников стало больше 100, надо платить налог по повышенным ставкам:

1. **8%** при объекте "доходы";
2. **20%** при объекте "доходы минус расходы".

Пример. Расчет налога при УСН с повышенной ставкой

Условие

Организация применяет УСН "доходы". Средняя численность работников - 90 человек.

Вариант 1. Доходы нарастающим итогом за 1 квартал - 151 млн руб., за полугодие - 170 млн руб., за 9 месяцев - 180 млн руб., за год - 199 млн руб.

Решение

Налог по повышенной ставке надо считать с 1 квартала и до конца года. Исчисленный налог за год - 15,92 млн руб. (199 млн руб. x 8%).

Вариант 2. Доходы нарастающим итогом за 1 квартал - 30 млн руб., за полугодие - 60 млн руб., за 9 месяцев - 160 млн руб., за год - 199 млн руб.

Решение

Налог по повышенной ставке надо считать с 3 квартала и до конца года. Ранее исчисленный налог не пересчитывается. Исчисленный налог за год составит 14,72 млн руб.

Исчисленный налог за 1 квартал - 1,8 млн руб. (30 млн руб. x 6%); за полугодие - 3,6 млн руб. (60 млн руб. x 6%); за 9 месяцев - 11,6 млн руб. (3,6 млн руб. + (160 млн руб. - 60 млн руб.) x 8%); за год - 14,72 млн руб. (3,6 млн руб. + (199 млн руб. - 60 млн руб.) x 8%).

Федеральным законом N 102-ФЗ пункт 1 статьи 427 НК РФ дополнен подпунктом 17, устанавливающим пониженные тарифы страховых взносов для плательщиков страховых взносов, признаваемых субъектами малого или среднего предпринимательства в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", в отношении части выплат в пользу физического лица, определяемой по итогам каждого календарного месяца как превышение над величиной минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало расчетного периода.

Для плательщиков страховых взносов, указанных в подпункте 17 пункта 1 статьи 427 НК РФ, начиная с 2021 года применяются следующие пониженные тарифы страховых взносов:

1) на обязательное пенсионное страхование:

- в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - **10,0** процента;

- свыше установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - **10,0** процента;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - **0,0** процента;

3) на обязательное медицинское страхование - **5,0** процента.

2. Особенности определения налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.
Доходы от реализации и внереализационные доходы.

Согласно пункту 1 статьи 346.15 НК РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые на основании статьи 249 НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые на основании статьи 250 НК РФ.

В Письме Минфина РФ от 12.12.2008 N 03-11-04/2/195 разъясняется, что суммы авансовых платежей, возвращенные поставщиками товаров (работ, услуг), при определении налогоплательщиком налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в состав доходов не включаются.

Субъекты СМП, наиболее пострадавшие из-за коронавирусной инфекции, не включают субсидии, полученные из федерального бюджета в соответствии с Постановлением

Правительства РФ от 24.04.2020 N 576, в доходы для целей налогообложения прибыли. На субсидии, полученные субъектами СМП и СОНКО в рамках Постановления Правительства РФ от 02.07.2020 N 976 на проведение мероприятий по профилактике новой коронавирусной инфекции, указанные положения не распространяются.

Из Писем Минфина России от 02.12.2020 N 03-03-06/1/105057, от 09.09.2020 N 03-03-06/1/79206 следует, что в доходах для целей налогообложения не учитываются суммы прекращенных обязательств по уплате задолженности по заключенному с кредитной организацией кредитному договору на возобновление деятельности. Для этого должны быть соблюдены условия, установленные *подпунктом 21.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ*:

- кредит предоставлен налогоплательщику в период с 1 января по 31 декабря 2020 года на возобновление деятельности или на неотложные нужды для поддержки и сохранения занятости;
- в отношении кредитного договора кредитной организации предоставляется (предоставлялась) субсидия по процентной ставке в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Согласно *подпункту "в" пункта 9 Правил предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным в 2020 году юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям на возобновление деятельности, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 16.05.2020 N 696*, процентная ставка для заемщика должна быть **не более 2% годовых** на базовый период кредитного договора (соглашения), а также на период наблюдения по кредитному договору (соглашению) и **со стандартной процентной ставкой** на период погашения по кредитному договору (соглашению).

а. при получении имущества в дар либо в безвозмездное пользование

На основании *подпункта 2 пункта 1, пункта 2 статьи 248, пункта 8 статьи 250, пункта 1 статьи 346.15 НК РФ* стоимость полученного в дар имущества учитывается в составе внереализационных доходов.

Такой доход признается на дату акта приема-передачи, а если в дар получены деньги, то учитывают их на дату поступления в кассу или на расчетный счет.

Согласно *пункту 4 статьи 346.18 НК РФ* доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам (без НДС), определяемым с учетом положений *статьи 105.3 НК РФ*, но **не ниже**:

1. его остаточной стоимости по данным учета передающей стороны, если вам дарят амортизируемое имущество;
2. затрат на производство у передающей стороны, если дарят другое имущество.

Пунктом 1 статьи 105.3 НК РФ предусмотрено, что рыночная цена - это цена, по которой аналогичное имущество продается невзаимозависимому лицу.

Необходимо иметь документы, которые подтвердят стоимость имущества, например, договор дарения, отчет независимого оценщика, справки об остаточной стоимости имущества, о затратах на его создание (*пункт 8 статьи 250 НК РФ*).

В соответствии *со статьей 689 Гражданского кодекса Российской Федерации* по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя - вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Пунктом 8 статьи 250 НК РФ предусмотрено включение в состав внереализационных доходов стоимости безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав.

В Письмах Минфина России от 25.08.2014 N 03-11-11/42295, от 03.02.2014 N 03-11-11/4042, от 05.07.2012 N 03-11-06/2/84 указано, что при применении УСН налогоплательщики включают в состав доходов безвозмездно полученное право пользования имуществом исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

В пункте 2 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, направленного Информационным письмом Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98, отражена позиция, согласно которой доходы в виде права безвозмездного пользования офисом относятся к доходам в виде безвозмездно полученного имущественного права и учитываются при налогообложении исходя из рыночной стоимости аренды соответствующего имущества, определяемой с учетом положений *статьи 105.3 НК РФ*.

Согласно *пункту 1 статьи 346.17 НК РФ* датой получения налогоплательщиком УСН доходов признается день получения имущественных прав.

С учетом *статьи 655 ГК РФ* момент передачи помещения по договору безвозмездного пользования подтверждается передаточным актом или иным документом о передаче, подписываемым сторонами.

При получении любого имущества (как движимого, так и недвижимого) в безвозмездное пользование (ссуду) надо оформить в двух экземплярах (один для ссудодателя, второй для ссудополучателя) два документа:

1. договор безвозмездного пользования (ссуды) (*пункт 1 статьи 689 ГК РФ*). Если в ссуду передается недвижимость, договор регистрировать в Росреестре не надо;
2. акт приемки-передачи имущества.

На основании *пункта 2 Информационного письма Президиума ВАС от 22.12.2005 N 98, Письма Минфина России от 17.02.2016 N 03-03-06/1/8746, от 25.08.2014 N 03-11-11/42295* при получении имущества в ссуду надо на последнее число каждого отчетного (налогового) периода, в течение которого организация пользуется имуществом, признавать внереализационный доход в сумме, равной рыночной стоимости аренды идентичного имущества.

Рыночную стоимость имущества можно подтвердить одним из следующих документов:

- или справкой, составленной самой организацией на основе доступной информации об арендной плате за такое же имущество (например, из СМИ);
- или отчетом независимого оценщика.

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, Письмами Минфина России от 24.07.2008 N 03-03-06/2/91, УФНС России по г. Москве от 20.08.2007 N 20-05/078880.2 предусмотрено, что затраты на содержание и ремонт полученного в ссуду имущества, которые по договору обязан оплачивать ссудополучатель, он может учесть в налоговых расходах.

Из Письма УФНС России по г. Москве от 09.01.2008 N 18-11/000184@ следует, что расходы в сумме возмещения ссудодателю уплаченных им налога на имущество, транспортного или земельного налога по этому имуществу в налоговых расходах не учитываются, поскольку ссудополучатель не является собственником имущества, полученного в безвозмездное пользование, а также плательщиком налога с имущества, полученного в безвозмездное пользование.

В Письме Минфина России от 05.12.2012 N 03-03-10/128 разъясняется, что при получении во временное безвозмездное пользование имущества своего участника такое имущество не увеличивает чистые активы общества-судополучателя, определяемые по данным бухгалтерского баланса, поскольку оно не отражается в бухгалтерском балансе организации, а числится на забалансовом счете.

в. при проведении зачета

Согласно статье 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

В соответствии с пунктами 1, 2 статьи 346.17 НК РФ датой возникновения дохода (расхода) при применении упрощенной системы налогообложения признается дата фактической оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), в том числе путем прекращения встречного обязательства.

Для прекращения обязательства зачетом заявление о зачете должно быть получено соответствующей стороной (пункт 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29.12.2001 N 65 "Обзор практики разрешения споров, связанных с прекращением обязательств зачетом встречных однородных требований").

В Письме Минфина России от 23.09.2013 N 03-11-06/2/39230 указано, что зачет встречного требования является одним из способов прекращения обязательств, следовательно, в целях налогообложения на дату подписания акта зачета взаимных требований налогоплательщик признает доходы.

В Постановлении ФАС УО от 01.03.2013 N Ф09-790/13 по делу N А50-8577/12 (см. также Постановления ФАС ВВО от 26.03.2015 N Ф01-88/2015 по делу N А43-4507/2014, от 09.03.2010 по делу N А28-8506/2009, ФАС ПО от 26.01.2012 по делу N А65-834/2011) утверждается, что зачет взаимных требований является одним из способов прекращения обязательств, поэтому на дату подписания акта (соглашения) о зачете взаимных требований у налогоплательщика возникает обязанность по учету полученных доходов в целях налогообложения на основании пункта 1 статьи 346.15 НК РФ.

с. при предоставлении отступного

Согласно статье 409 Гражданского кодекса Российской Федерации по соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.). Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами (пункт 1 статьи 432 ГК РФ).

В Информационном письме Президиума ВАС РФ от 21.12.2005 N 102 "Обзор практики применения арбитражными судами статьи 409 Гражданского кодекса РФ" (пункт 4) указано, что в тех случаях, когда стоимость предоставляемого отступного меньше долга по обязательству, оно прекращается полностью либо в части в зависимости от воли сторон, выраженной в соглашении об отступном.

Из совокупности норм пункта 1 статьи 346.15, пункта 4 статьи 346.18 НК РФ следует, что по операции, связанной с предоставлением кредитором отступного путем передачи кредитором товаров, у должника возникают доходы от реализации товаров в размере погашаемой

задолженности. Соответствующая сумма учитывается в целях налогообложения на дату передачи кредитору товаров (*пункт 1 статьи 346.17 НК РФ*).

В *Письме Минфина России от 28.06.2016 N 03-11-11/37751* указано, что при передаче имущества в качестве отступного происходит передача права собственности на него на возмездной основе. А стало быть, такая передача в соответствии со *статьей 39 НК РФ* признается для целей налогообложения реализацией. Поэтому стоимость этого имущества включается в состав доходов от реализации, учитываемых при определении базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

d. при прощении долга

Статья 415 Гражданского кодекса РФ определяет, что одним из способов прекращения обязательства должника перед кредитором является прощение долга.

Пункт 2 статьи 415 ГК РФ устанавливает, что обязательство в результате прощения долга считается прекращенным с момента получения должником уведомления кредитора о прощении долга, если должник в разумный срок не направит кредитору возражений против прощения долга.

В соответствии с *пунктом 1 статьи 346.15 НК РФ* на дату прощения долга задолженность должника по оплате реализованных ему товаров (работ, услуг) прекращается (погашается). При этом кредитор учитывает доходы в качестве выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Прощенная дебиторская задолженность не признается в составе расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, поскольку такой вид расходов не поименован в *пункте 1 статьи 346.16 НК РФ*.

В соответствии с *пунктом 1 статьи 346.15, пунктом 1 статьи 346.17, пунктом 18 части 2 статьи 250 НК РФ* сумма прощенного долга по оплате приобретенных товаров (работ, услуг) включается в состав внереализационных доходов на дату прощения долга.

В *Письме от 24.02.2015 N 03-11-06/2/9035 Минфин России* сообщает, что имущество, полученное обществом безвозмездно в результате прощения долга учредителем общества, не являющимся акционером на дату заключения соответствующего договора, учитывается в составе доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения в общеустановленном порядке.

Исходя из *Письма Минфина России от 15.04.2011 N 03-11-06/2/57* сумма прощенного долга в состав материальных расходов организации, применяющей УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", не включается.

3. О признании "антиковидных" затрат в учете при УСН

Перечень расходов, учитываемых налогоплательщиками, применяющими УСН, установлен *пунктом 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ* и носит ограниченный характер.

a. зарплата и взносы за нерабочие дни

На основании *подпунктов 6, 7 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ* налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", могут включать в

налоговую базу по "упрощенному" налогу как расходы на оплату труда, так и расходы на все виды обязательного страхования работников (то есть взносы в ФСС, ПФР и ФОМС).

Согласно *пункту 2 статьи 346.16 НК РФ* данные расходы принимаются к учету, если отвечают критериям, указанным в *пункте 1 статьи 252 НК РФ*, в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций соответственно *статьей 255 и подпунктами 1, 45 пункта 1 статьи 264 НК РФ*.

Положениями *статьи 255 НК РФ* предусмотрено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В 2020 году были установлены в качестве нерабочих дней с сохранением за работниками заработной платы следующие дни:

- с 30 марта по 3 апреля (*Указ Президента РФ от 25.03.2020 N 206*);
- с 4 по 30 апреля (*Указ Президента РФ от 02.04.2020 N 239*);
- с 6 по 8 мая (*Указ Президента РФ от 28.04.2020 N 294*);
- 24 июня (*Указ Президента РФ от 29.05.2020 N 345*).

При этом трудовое законодательство не содержит таких понятий, как "сохранение заработной платы" и "нерабочий день".

Поскольку работодатели обязаны оплатить эти дни в полном объеме в соответствии с условиями трудовых договоров (*Информация Роструда от 04.06.2020*), что следует из *Указов Президента РФ*, то выплаты, начисленные за нерабочие оплачиваемые дни, можно отнести к оплате труда (*пункт 1 статьи 255 НК РФ*), а расходы на такие выплаты не могут быть признаны необоснованными в смысле *пункта 1 статьи 252 НК РФ*.

Каких-либо запретов и ограничений на включение в налоговую базу по УСН страховых взносов, начисленных на выплаты за нерабочие дни, в настоящее время нет. Значит, в рассматриваемой ситуации действуют общие правила признания страховых взносов в налоговой базе по УСН, установленные *подпунктом 7 пункта 1, пункта 2 статьи 346.16 и пункта 2 статьи 346.17 НК РФ*. Иными словами, страховые взносы, начисленные на заработную плату за нерабочие оплачиваемые дни, могут быть признаны в составе расходов по УСН.

Согласно *пункту 2 статьи 346.16 НК РФ* для целей УСН суммы страховых взносов признаются самостоятельным расходом в порядке, установленном *статьей 264 НК РФ*. То есть возможность включения их в налоговую базу никак не связана с признанием в составе расходов выплат, являющихся основанием для начисления взносов. Косвенно подтверждают сказанное разъяснения, данные *Минфином России в Письмах от 28.06.2017 N 03-03-06/1/40670, от 25.04.2016 N 03-03-06/1/23678*.

в. затраты на дезинфекцию и противовирусную обработку помещений

Федеральный закон от 22.04.2020 N 121-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" дополняет *пункт 1 статьи 346.16 НК РФ* (перечень разрешенных к учету при УСН расходов) *подпунктом 39* (его действие распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2020 года), в котором говорится о затратах на дезинфекцию помещений и приобретение:

- приборов;
- лабораторного оборудования;

- спецодежды;
- других средств индивидуальной и коллективной защиты.

Эти затраты признаются в налоговом учете при условии, что дезинфекция и покупка приборов, оборудования, спецодежды и СИЗ осуществляются для выполнения санитарно-эпидемиологических и гигиенических требований органов государственной власти и органов местного самоуправления, их должностных лиц в связи с коронавирусной инфекцией.

Руководствуясь нормой подпункта 39 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, начиная с 1 января 2020 года "упрощенцы" могут признать в налоговой базе и расходы на покупку самих дезинфектантов, и затраты на обработку этими средствами помещений. То есть включение в налоговую базу подобных затрат не повлечет для "упрощенцев" каких-либо налоговых рисков.

По мнению ФНС России, изложенному в Письме от 13.08.2020 N СД-4-3/13046@, расходы на приобретение средств индивидуальной и коллективной защиты должны быть адекватными количеству работающих лиц, частоте проводимой очистки предметов и дезинфекции помещений, а также площади помещений, подлежащих санитарной обработке.

Ранее Минфин России в Письмах от 17.01.2020 N 03-11-11/1827, от 16.08.2019 N 03-11-11/62254, руководствуясь нормами подпункта 2 пункта 1 статьи 254, подпункта 5 пункта 1, пункта 2 статьи 346.16 НК РФ, указывал на возможность учета в налоговой базе по УСН в качестве материальных расходов (при соответствии критериям из пункта 1 статьи 252 НК РФ) затрат на приобретение чистящих, моющих и дезинфицирующих средств.

Кроме того, в подпункте 39 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ не сделано акцентов на том:

- какие это помещения - производственные или административные (офисные);
- какими силами должна производиться обработка помещений - собственными или посредством привлечения третьих лиц.

В Письмах от 13.04.2011 N 03-11-06/2/53, от 03.11.2009 N 03-11-06/2/235, от 25.06.2009 N 03-11-09/224 Минфин России не возражал и против включения в налоговую базу по УСН затрат на уборку производственных и офисных помещений независимо от того, осуществлялась уборка собственными силами "упрощенца" или же привлеченной для этих целей клининговой компанией.

В Письмах от 16.01.2017 N 03-04-06/1222, от 16.09.2016 N 03-03-06/1/54239 Минфин России считает, что если СИЗ выдаются работникам только для производственной деятельности и не переходят в их собственность, стоимость этих средств **не может** быть признана экономической выгодой (доходом) в смысле статьи 41 НК РФ и, соответственно, **облагаться НДФЛ**.

с. затраты на тестирование сотрудников на коронавирус

Прямо такой вид затрат, как расходы на проведение регулярного тестирования сотрудников на наличие у них коронавирусной инфекции, в перечне разрешенных при УСН не поименован (пункт 1 статьи 346.16 НК РФ).

Из Письма Минфина России от 23.11.2020 N 03-11-06/2/101770 следует, что при применении УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" **нельзя учесть затраты на оплату тестирования** работников на наличие коронавируса и иммунитета к нему.

Между тем в подпункте 39 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ говорится о возможности учета в составе расходов затрат на приобретение других средств индивидуальной и коллективной защиты. Затраты по организации тестирования сотрудников на наличие у них коронавирусной

инфекции можно признать таковыми, поскольку подобное тестирование проводится для своевременного выявления заразившихся коронавирусом лиц в целях снижения риска дальнейшего распространения этой инфекции (то есть в целях коллективной защиты) - обеспечения нормальных (безопасных) условий труда работников.

Обязанность проводить такое тестирование иногда предусматривается в региональных актах (например, в Указе мэра г. Москвы от 05.03.2020 N 12-УМ, Постановлении губернатора Московской области от 12.03.2020 N 108-ПГ). В этом случае работодателям еще проще доказать экономическую обоснованность и целесообразность несения подобных расходов, поскольку произведены они во исполнение требований региональных властей.

Из Писем Минфина России от 09.10.2020 N 03-03-06/1/88521, от 28.07.2020 N 03-04-06/65718, от 25.06.2020 N 03-03-07/54757, ФНС России от 01.12.2020 N БС-4-11/19712@, от 27.11.2020 N БС-4-11/19575@ следует, что оплаченная работодателем для работников стоимость исследований на предмет наличия у них коронавирусной инфекции (иммунитета к ней), которые обусловлены необходимостью обеспечения нормальных (безопасных) условий труда работников, не может быть признана экономической выгодой (доходом) налогоплательщиков. Соответственно, доходов, подлежащих обложению НДФЛ, в таком случае не возникает.

На основании пункта 1 статьи 217 НК РФ в ситуации, когда работодатель компенсирует работнику затраты на проведение вышеназванных тестов, возмещаемую сумму можно рассматривать в качестве полученной в связи с исполнением работником его трудовых обязанностей, то есть можно воспользоваться освобождением от НДФЛ.

Согласно Письму ФНС России от 01.12.2020 N БС-4-11/19712@, от 27.11.2020 N БС-4-11/19575@, если работодатель организует проведение обязательных медицинских осмотров своих работников, что в соответствии с положениями статьи 213 Трудового кодекса РФ является обязанностью организации и не связано с выплатами работникам, то такие расходы организации не признаются объектом обложения страховыми взносами.

Если же организацией **компенсируются** работникам суммы их **расходов** по прохождению ими самостоятельно обязательных медицинских осмотров, в том числе **тестирования** на предмет наличия коронавирусной инфекции, такие суммы компенсации облагаются страховыми взносами в соответствии с пунктом 1 статьи 420 НК РФ, поскольку не установлены законодательством Российской Федерации, и в перечне, содержащемся в подпункте 2 пункта 1 статьи 422 НК РФ, такие компенсации не поименованы.

4. Порядок учета расходов по основным средствам и нематериальным активам

В пункте 1 статьи 346.16 НК РФ перечислены расходы, которые налогоплательщик может учесть при определении объекта налогообложения. Данный перечень является исчерпывающим.

Пунктом 1 статьи 252, пунктом 2 статьи 346.16, пунктом 2 статьи 346.17 НК РФ, Письмом Минфина России от 06.05.2015 N 03-11-06/2/26028 установлено, что учитываемые расходы должны быть экономически оправданы, подтверждены первичными документами и обязательно оплачены.

В соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, при определении объекта налогообложения уменьшают полученные доходы на расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов с учетом положений пунктов 3 и 4 статьи 346.16 НК РФ.

Письмо Минфина России от 07.08.2017 N 03-11-11/50441 разъясняет, что в целях главы 26.2 Налогового кодекса РФ в состав основных средств и нематериальных активов включаются основные средства и нематериальные активы, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ.

Виды имущества, которые не подлежат амортизации, указаны в пункте 2 статьи 256 НК РФ.

Письма Минфина России от 07.06.2019 N 03-03-06/1/41816, от 07.08.2017 N 03-11-11/50441 напоминают, что земля не подлежит амортизации, поэтому расходы в виде выкупной стоимости земельного участка не могут быть отнесены к расходам на приобретение основных средств.

Согласно подпункту 1 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ, *Письму Минфина России от 14.06.2017 N 03-11-11/36922* расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения, а также расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенных в указанном периоде, учитываются с момента ввода основных средств в эксплуатацию.

Подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ установлено, что при применении УСН первоначальная стоимость ОС в налоговом учете формируется по тем же правилам, что и в бухгалтерском учете.

Согласно пункту 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01", утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, в первоначальную стоимость основных средств включаются следующие затраты:

Вид затрат	Какими документами могут подтверждаться затраты
Стоимость купленного или построенного объекта, уплачиваемая продавцу (подрядчику) (с НДС)	При покупке: - нового ОС - накладная; - ОС, бывшего в употреблении (эксплуатации), - акт ОС-1. При строительстве: - силами подрядчика - акт о выполнении работ, справка КС-3, акт КС-11; - своими силами - накладные на приобретение и отпуск материалов, бухгалтерская справка-расчет
Проценты по кредиту (займу), привлеченному для приобретения ОС, признаваемого инвестиционным активом	Договор займа (кредита), бухгалтерская справка-расчет
Стоимость доставки	Доставлял перевозчик - транспортная накладная. Доставляли собственными силами - путевой лист (например, 4-С), бухгалтерская справка-расчет
Затраты на доведение ОС до состояния, пригодного к использованию	Например, при монтаже оборудования: - подрядчиком - акт о выполнении работ; - своими силами - накладные на приобретение и отпуск материалов, бухгалтерская справка-расчет
Таможенные пошлины и сборы (п. 8 ПБУ 6/01)	Декларация на товары
Госпошлина (например, за регистрацию недвижимости, автомобиля в ГИБДД) (<i>Письмо Минфина от 29.09.2009 N 03-05-05-04/61</i>)	Платежное поручение
Иные затраты, прямо связанные с приобретением ОС (расходы на командировку к поставщику, вознаграждение посреднику и т.п.)	В случае с командировкой - авансовый отчет (АО-1), при покупке ОС через посредника - его отчет

Из пункта 8.1 ПБУ 6/01, Информационного сообщения Минфина от 24.06.2016 N ИС-учет-3 следует, если вы вправе вести упрощенный бухгалтерский учет, то первоначальную стоимость ОС можно определять:

- при покупке - по цене поставщика и затрат на монтаж;
- при строительстве - в сумме, уплачиваемой подрядчику.

Все остальные затраты, связанные с приобретением ОС, можете включать в расходы по обычным видам деятельности в том периоде, когда они были понесены.

На основании абзаца 8 пункта 3 статьи 346.16, подпункта 4 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ, Писем Минфина России от 04.09.2013 N 03-11-11/36391 (пункт 2), от 20.08.2009 N 03-11-06/2/156, ФНС России от 27.02.2010 N 3-2-11/6@ расходы по основным средствам нужно учитывать в течение налогового периода равномерно и признавать на последнее число отчетного (налогового) периода.

В Письме от 09.01.2018 N СД-4-3/6 ФНС России разъяснила, что стоимость амортизируемого имущества, приобретенного в период применения УСН, списывается в налоговом учете при УСН с момента ввода его в эксплуатацию равными долями в течение налогового периода (абзац 8 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ).

Письма Минфина России от 06.08.2019 N 03-11-11/59075, от 28.08.2018 N 03-11-06/2/61172 подтверждают, что учет расходов на приобретение основных средств не зависит от того, за счет каких средств они оплачены - собственных или заемных.

Если основные средства приобретены в периоде применения УСН, то в зависимости от того, в каком квартале соблюдены условия признания расходов на ОС, его первоначальная стоимость списывается в расходы следующим образом (Письма Минфина от 29.03.2017 N 03-11-06/2/18372, от 17.05.2011 N 03-11-06/2/78, ФНС от 27.02.2010 N 3-2-11/6@):

Когда выполнены условия признания расходов на ОС	Как списывается в расходы стоимость ОС
I квартал	В течение четырех кварталов по 1/4 ежеквартально
II квартал	В течение трех кварталов по 1/3 ежеквартально
III квартал	В течение двух кварталов по 1/2 ежеквартально
IV квартал	Единовременно

Письма Минфина России от 14.06.2017 N 03-11-11/36922, от 17.05.2011 N 03-11-06/2/78, от 13.12.2010 N 03-11-11/287 указывают, если основное средство оплачивается в рассрочку (частями), то затраты включаются в расходы равномерно в размере фактически уплаченных сумм (подпункт 4 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ).

Пример. Распределение расходов при приобретении основного средства в рассрочку

Условие

ООО "Мираж" применяет УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". В феврале 2020 года заключен договор о приобретении в рассрочку оборудования стоимостью 1 600 000 руб. с учетом НДС. Согласно договору оплата оборудования производится по следующему графику: 4 марта 2020 года - 400 000 руб.; 13 мая 2020 года - 600 000 руб.; 5 августа 2020 года - 400 000 руб.; 11 ноября 2020 года - 200 000 руб.

Предположим, что оборудование было введено в эксплуатацию 2 марта 2020 года, и ООО "Мираж" вносило плату в счет его оплаты строго в соответствии с графиком. Расходы

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л. Ю.

на ОС общество будет списывать по мере их перечисления поставщику поквартально равными частями до конца календарного года.

Решение

Таким образом, по итогам I квартала 2020 г. ООО "Мираж" учтет в расходах 100 000 руб., по итогам II квартала - 300 000 руб. (100 000 руб. + 200 000 руб.), по итогам III квартала - 500 000 руб. (100 000 руб. + 200 000 руб. + 200 000 руб.), а по итогам IV квартала (года) - 700 000 руб. (100 000 руб. + 200 000 руб. + 200 000 руб. + 200 000 руб.).

Сумма оплаченных расходов	Расходы на ОС, которые списываются при расчете «упрощенного» налога по итогам отчетных (налогового) периодов			
	I квартал	Полугодие	9 месяцев	2020 год
За I квартал 400 тыс. руб.	100 тыс. руб.	100 тыс. руб.	100 тыс. руб.	100 тыс. руб.
За II квартал 600 тыс. руб.	-	200 тыс. руб.	200 тыс. руб.	200 тыс. руб.
За III квартал 400 тыс. руб.	-	-	200 тыс. руб.	200 тыс. руб.
За IV квартал 200 тыс. руб.	-	-	-	200 тыс. руб.

Если основные средства приобретены до перехода на УСН, то на основании пункта 2.1 статьи 346.25 НК РФ в расходах можно учесть:

- при переходе с ОСН - оплаченную остаточную стоимость ОС (в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ) по данным налогового учета на 31 декабря года перед переходом на УСН;

- при переходе с ЕНВД - оплаченную остаточную стоимость ОС (в виде разницы между ценой приобретения и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете) по данным бухгалтерского учета на 31 декабря года перед переходом на УСН.

Оплаченная остаточная стоимость каждого такого объекта ОС указывается в графе 8 разд. II Книги учета доходов и расходов при УСН на 1 января первого года применения УСН.

В зависимости от срока полезного использования ОС его стоимость списывается в расходы следующим образом (подпункт 3 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ):

Срок полезного использования	Как списывается в расходы стоимость ОС
До 3 лет включительно	В первый год применения УСН по 1/4 ежеквартально
От 3 до 15 лет включительно	В первый год применения УСН по 12,5% ежеквартально (50% за год)
	Во второй год применения УСН по 7,5% ежеквартально (30% за год)
	В третий год применения УСН по 5% ежеквартально (20% за год)
Свыше 15 лет	В течение первых 10 лет применения УСН по 2,5% ежеквартально (10% за год)

Письмом Минфина России от 26.02.2018 N 03-11-06/2/11967 предусмотрено, что расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 НК РФ, отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы

учитываются только **по основным средствам и нематериальным активам**, используемым при осуществлении **предпринимательской деятельности**.

5. Материальные расходы как обоснование многих непоименованных расходов

В соответствии с *подпунктом 5 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ* в составе расходов плательщиков налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, выбравших в качестве объекта доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, должны быть учтены материальные расходы.

Согласно *пункту 2 статьи 346.16 НК РФ* налоговый учет материальных расходов организуется в соответствии с нормами *статьи 254 НК РФ*.

В *статье 254 НК РФ* приведен примерный перечень материальных расходов, к которым относятся затраты на приобретение МПЗ (сырья, материалов, инструментов, инвентаря и т.п.), а также работ и услуг, которые непосредственно нужны для производства продукции (работ, услуг).

Пункт 2 статьи 346.17 НК РФ, Письма Минфина России от 29.04.2015 N 03-11-11/24918, от 16.06.2014 N 03-11-06/2/28535, от 31.07.2013 N 03-11-11/30607, от 07.12.2012 N 03-11-11/366 разъясняют, что стоимость полученных и оприходованных налогоплательщиком сырья и материалов учитывается при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на дату их оплаты поставщику независимо от факта их списания в производство.

На основании *пункта 8 статьи 254 НК РФ* при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

Письмо Минфина России от 29.11.2013 N 03-03-06/1/51819 разрешает налогоплательщикам при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, применять разные методы их оценки при условии, что такой порядок предусмотрен учетной политикой для целей налогообложения.

Согласно *пункту 2 статьи 254 НК РФ* стоимость сырья и материалов, закупленных у поставщиков, складывается из фактических затрат на их приобретение, а именно:

- цены приобретения (без НДС и акцизов);
- стоимости невозвратной тары и упаковки;
- ввозных таможенных пошлин и сборов;
- расходов на транспортировку сырья и материалов;
- комиссионного вознаграждения, уплаченного посреднику;
- иных расходов, непосредственно связанных с приобретением сырья и материалов.

Письмо Минфина России от 26.05.2014 N 03-11-06/2/24949 разъясняет, что при смене объекта налогообложения "доходы" на "доходы минус расходы" расходы в виде зарплаты, начисленной в периоде применения объекта налогообложения "доходы", но выплаченной в периоде применения

объекта налогообложения "доходы минус расходы", при исчислении налоговой базы не учитываются. В свою очередь, расходы по приобретению сырья и материалов, оприходованных в периоде применения объекта налогообложения "доходы", но оплаченных в периоде применения объекта налогообложения "доходы минус расходы" могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Согласно *подпункту 6 пункта 1 статьи 254 НК РФ* к материальным расходам относятся транспортные и экспедиционные расходы. Транспортно-заготовительные расходы (издержки обращения) – это все затраты, непосредственно связанные с приобретением сырья, материалов, инструментов и товаров, в частности:

- стоимость доставки;
- стоимость страхования;
- таможенные пошлины;
- вознаграждение посреднику.

Подпунктами 11, 23 пункта 1 статьи 346.16, подпунктом 2 пункта 2 ст. 346.17 НК РФ предусмотрено включение транспортно-заготовительных расходов (далее – ТЗР) в налоговые расходы на ту из дат, которая наступит позже:

- или на дату принятия к учету;
- или на дату оплаты поставщику.

Письмом Минфина России от 08.09.2011 N 03-11-06/2/124 разъяснено, что дата отпуска материально-производственных запасов в производство (эксплуатацию) и дата продажи товаров для учета ТЗР в налоговых расходах налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, значения не имеют.

Подпункт 1 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ, Письма Минфина России от 26.04.2016 N 03-11-06/2/24019, от 16.06.2014 N 03-11-06/2/28540, от 21.05.2013 N 03-11-11/17871 – при УСН все материальные расходы списывают в месяце, когда МПЗ (работы, услуги) приняты к учету и оплачены.

Письмо Минфина России от 28.10.2013 N 03-11-06/2/45473 – недостача или порча МПЗ в пределах норм естественной убыли, а также технологические потери отдельно в расходах при УСН не учитываются.

Письма Минфина России от 01.12.2011 N 03-11-06/2/165, от 05.04.2010 N 03-11-06/2/48, УФНС России по г. Москве от 03.08.2011 N 16-15/075976@, от 15.07.2011 N 16-15/069888@, от 16.12.2010 N 16-15/132482@ – в состав расходов можно включить расходы на приобретение топлива, оплату электричества и водоснабжения, покупку инструментов, приборов, спецодежды.

В Письме Минфина России от 16.08.2012 N 03-11-06/2/111 сообщается, что налогоплательщик, занимающийся оказанием услуг по подбору персонала в составе материальных расходов вправе учесть расходы по размещению вакансий в газетах, журналах и интернет-сайтах, а также расходы по представлению аналитических материалов о рынке труда контрагентов, если указанные расходы непосредственно связаны с осуществляемой им предпринимательской деятельностью.

Письмо Минфина России от 18.01.2010 N 03-11-11/03 разъясняет, что в случае если основным видом деятельности индивидуального предпринимателя является оказание консультационных услуг, то оплата консультационных услуг, оказываемых такому индивидуальному предпринимателю привлекаемыми сторонними организациями, учитывается при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы, в составе материальных расходов.

Письма Минфина России от 10.05.2012 N 03-11-06/2/63, от 06.02.2012 N 03-11-06/2/19 разъясняют, что если организации торгует земельными участками, то она может вознаградить за проведенную сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями работу в рамках договора оказания услуг по осуществлению технического обслуживания систем и оборудования (лифты, водоочистное и газовое оборудование и т.д.), а также по уходу за зелеными насаждениями, комнатными растениями и аквариумным комплексом учесть в составе материальных расходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Согласно *Письму Минфина России от 24.02.2014 N 03-11-11/7618* организация, осуществляющая производство готовых и консервированных продуктов из мяса, мяса птицы, мясных субпродуктов и крови животных и применяющая УСН, в составе материальных расходов может учесть расходы по оплате услуг организаций, осуществляющих периодические медицинские осмотры работников.

В соответствии с *Письмами Минфина России от 05.04.2010 N 03-11-06/2/48, от 07.02.2011 N 03-11-11/33, от 13.04.2011 N 03-11-06/2/53, УФНС России по г. Москве от 03.08.2011 N 16-15/075976@, от 15.07.2011 N 16-15/069888@* в состав расходов можно включить затраты на оплату услуг по уборке арендованного офисного помещения, а также затраты, связанные с оказанием автотранспортных услуг организациям.

В *Письме от 22.10.2010 N 03-11-06/2/163 Минфин России* указал, что **расходы арендатора** по уборке и вывозу снега с прилегающей территории, а также расходы, связанные с произведенными работами по территориальному благоустройству, при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, **не учитываются**.

В *Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 03.02.2010 N А46-13159/2009, Уральского округа от 26.07.2007 N Ф09-1460/07-СЗ и Поволжского округа от 29.03.2006 N А55-10520/05-51* суды приняли доводы налогоплательщиков, подтверждающие экономическую обоснованность расходов по самостоятельной уборке листвы или снега как вынужденной мерой, поскольку в связи со снегопадом оказались перекрыты подъездные пути на производство или была завалена листвой стоянка служебного автотранспорта.

Письмо Минфина России от 05.07.2013 N 03-11-06/2/26056 разъясняет, что расходы на покупку имущества относятся к материальным, если оно не отвечает признакам основных средств (основными средствами признается амортизируемое имущество стоимостью более **100 000 руб.** и со сроком полезного использования свыше 12 месяцев (*пункт 4 статьи 346.16 НК РФ, статьи 256, 257 НК РФ*)).

На основании *подпункта 7 пункта 1 статьи 254 НК РФ, письма Минфина России от 21.08.2007 N 03-11-05/193* материальными расходами являются расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения. Поэтому если для этого осуществляются затраты по проведению экологической экспертизы, обследований, получению заключений или других документов, необходимых для получения лицензии, то они также учитываются в составе расходов в целях налогообложения.

Из *Письма Минфина России от 20.12.2017 N 03-11-11/85174* следует, что стоимость ремонта и реконструкции помещений, приобретенных для продажи, может быть учтена при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Перечень материальных расходов, учитываемых при применении УСН

Вид расхода	Реквизиты документов
Независимо от вида «упрощенной» деятельности	
Оплата услуг оператора фискальных данных	Письмо Минфина России от 09.12.2016 № 03-11-06/2/73772
Организация и проведение обязательных медосмотров работников	Письмо Минфина России от 05.05.2016 № 03-11-06/2/25906
Оплата услуг по расчету платы «за грязь», ведению учета отходов и представлению отчетности по ним	Письмо Минфина России от 21.04.2017 № 03-11-06/2/23989
Оплата работ по ремонту системы вентиляции и кондиционирования в арендуемом офисе	Письмо Минфина России от 15.02.2016 № 03-11-06/2/8092
Обязательные взносы на капитальный ремонт общего имущества многоквартирного дома – для упрощенцев, владеющих нежилым помещением в таком доме	Письма Минфина России от 17.02.2017 № 03-11-06/2/9078, от 13.04.2016 № 03-11-06/2/21185
Расходы на закупку бахил и одноразовых стаканчиков	Письмо Минфина России от 13.07.2017 № 03-11-06/2/44773
Расходы, связанные с проверкой оборудования	Письмо Минфина России от 31.01.2014 № 03-11-06/2/3799
Оплата коммунальных услуг	Письмо Минфина России от 18.01.2018 № 03-11-06/2/2042
Покупка и продажа недвижимости, сдача ее в аренду	
Расходы на ремонт и реконструкцию помещений, в том числе приобретенных для продажи, оплата проектных работ и демонтажа	Письма Минфина России от 20.12.2017 № 03-11-11/85174, от 10.05.2012 № 03-11-06/2/63
Оплата услуг: - по техобслуживанию помещений (в том числе их уборка, мытье окон и фасадов); - по водо-, тепло-, электроснабжению; - по проведению санитарно-гигиенических мероприятий; - по техобслуживанию систем вентиляции, отопления, водоснабжения и т.д. В договоре аренды должно быть предусмотрено, что указанные затраты возложены на арендодателя	Письмо Минфина России от 31.07.2014 № 03-11-11/37705
Оказание услуг общественного питания	
Оплата стоимости продуктов, используемых для приготовления блюд и напитков на предприятии общепита	Письмо Минфина России от 12.05.2014 № 03-11-11/22081
Расходы на организацию музыкального и развлекательного (анимационного) обслуживания для посетителей ресторана или кафе	Письмо Минфина России от 14.08.2017 № 03-11-06/2/52041
Распространение наружной рекламы	
Расходы на установку и эксплуатацию рекламных конструкций	Письмо Минфина России от 17.03.2014 № 03-11-06/2/11342
Гостиничная деятельность	
Расходы на уборку помещений гостиницы и стирку постельного белья	Письмо Минфина России от 26.05.2014 № 03-11-06/2/24963
Сельскохозяйственная деятельность	
Расходы по оформлению ветеринарных свидетельств на продукты питания и комбикорма для сельскохозяйственных животных	Письмо Минфина России от 04.09.2013 № 03-11-11/36386

Расходы, не поименованные в главе 26.2 НК РФ

Контролирующие органы считают, что в рамках УСН нельзя учесть в налоговой базе следующие затраты (ввиду отсутствия упоминания о них в *пункте 1 статьи 346.16 НК РФ*):

- на выплату вознаграждений операторам торговой площадки аукциона и электронных торгов (*Письмо Минфина России от 24.01.2020 N 03-11-06/2/4241*);
- на разработку проекта освоения лесов (*Письмо Минфина России от 15.11.2019 N 03-11-11/88150*);
- на приобретение доли в уставном капитале компании (*Письма Минфина России от 18.04.2018 N 03-11-06/2/25967, от 19.03.2018 N 03-11-11/16745*);

- на ведение реестра акционеров (*Письмо Минфина России от 17.11.2014 N 03-11-06/2/57962*);
- на оплату услуг нотариуса за учредителей при купле-продаже ими доли в уставном капитале организации (*Письмо Минфина России от 09.12.2019 N 03-11-11/95351*);
- на выплату дивидендов (*Письмо Минфина России от 22.07.2019 N 03-11-11/54321*);
- скидки, предоставленные покупателю (*Письмо Минфина России от 01.06.2018 N 03-11-06/2/37590*);
- на электронную подпись для госзакупок (*Письмо Минфина России от 08.08.2014 N 03-11-11/39673*);
- на специальную оценку условий труда (*Письма Минфина России от 30.06.2014 N 03-11-09/31528, от 16.06.2014 N 03-11-06/2/28551*);
- на информационные услуги (*Письмо Минфина России от 16.04.2014 N 03-07-11/17285*);
- на услуги организаций, предоставляющих персонал (*Письмо Минфина России от 20.12.2012 N 03-11-06/2/147*);
- на подписку на периодические издания (*Письма Минфина России от 07.05.2015 N 03-11-03/2/26501, от 28.10.2013 N 03-11-11/45487*);
- на получение выписок из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) (*Письмо Минфина России от 16.04.2012 N 03-11-06/2/57*). Но если "упрощенец" заказывает выписку из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) в связи с судебным разбирательством, такие расходы могут быть квалифицированы в качестве судебных расходов (*подпункт 31 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, Постановление Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 N 12*);
- на приобретение имущественных прав (*Письма Минфина России от 02.12.2019 N 03-11-11/93316, от 26.08.2019 N 03-11-11/65390, от 18.04.2018 N 03-11-06/2/25967*). Схожий вывод по данному вопросу содержится в *Определении ВС РФ от 09.04.2018 N 309-КГ17-23668 по делу N А47-9800/2016*;
- сомнительные (безнадежные) долги (*Письма Минфина России от 20.02.2016 N 03-11-06/2/9909, от 23.06.2014 N 03-03-06/1/29799*);
- расходы в виде хищения денежных средств (*Письмо Минфина России от 19.12.2016 N 03-11-06/2/76035*);
- суммы признанных должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, в том числе неустоек (*Письма Минфина России от 07.04.2016 N 03-11-06/2/19835, от 09.12.2013 N 03-11-06/2/53634*);
- на управление организацией (*Письмо Минфина России от 20.01.2017 N 03-11-06/2/2506*);
- на уплату задолженности за реорганизованную организацию (*Письмо Минфина России от 13.02.2015 N 03-11-06/2/6553*);
- арендные платежи по жилому помещению, используемому в предпринимательской деятельности (*Письмо Минфина России от 28.03.2017 N 03-11-11/17851*);
- себестоимость испорченного товара (*Письмо Минфина России от 12.05.2014 N 03-11-06/2/22114*);
- суммы компенсаций работникам затрат, связанных с исполнением трудовых обязанностей (*Письмо Минфина России от 21.03.2019 N 03-11-06/2/18724*);
- на приобретение права на установку и эксплуатацию рекламной конструкции (*Письма Минфина России от 11.10.2017 N 03-11-11/66516, ФНС России от 06.08.2014 N ГД-4-3/15322@*);
- на плату за право ограниченного пользования земельным участком (сервитут) (*Письмо Минфина России от 22.01.2013 N 03-11-06/2/10*);
- на реконструкцию, проектные работы, перевод квартиры из жилого в нежилой фонд (*Письмо Минфина России от 07.08.2013 N 03-11-06/2/31778*);
- расходы, которые ИП понес до своей регистрации (*Письмо Минфина России от 10.04.2013 N 03-11-11/142*). Расходы (например, по оплате стоимости товаров), произведенные ИП, впоследствии прекратившим существование как ИП и окончившим ведение предпринимательской деятельности, но решившим ее возобновить, также не учитываются при

определении объекта налогообложения по УСН (*Письмо Минфина России от 26.08.2019 N 03-11-11/65270*);

- расходы ИП на свои обучение и командировки (*Письма Минфина России от 16.08.2019 N 03-11-11/62269, от 26.02.2018 N 03-11-11/11722*);

- расходы арендодателя, применяющего УСН, на оплату услуг сторонней организации по поиску арендаторов (*Письмо Минфина России от 07.08.2014 N 03-11-11/39112*).

Спорные расходы, в отношении которых мнения чиновников и судей не совпадают

Реквизиты письма-запрета	Реквизиты судебного решения по альтернативной позиции
Расходы на выплату комиссионного вознаграждения банку за досрочное погашение кредита	
Письмо Минфина России от 06.08.2019 N 03-11-11/59072	В Постановлениях АС СЗО от 02.08.2019 N Ф07-7348/2019 по делу N А66-11689/2018, АС УО от 25.07.2019 N Ф09-3876/19 по делу N А47-10646/2018, АС ВВО от 14.06.2018 N Ф01-2245/2018 по делу N А39-3592/2017 арбитры признали подобные комиссии стоимостью самостоятельных услуг банка и разрешили учесть при исчислении "упрощенного" налога на основании пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ
Экспортные таможенные пошлины	
Письмо Минфина России от 07.06.2007 N 03-11-04/2/162	В Постановлении ФАС УО от 19.11.2008 N Ф09-8448/08-С3 по делу N А60-6983/08 арбитры указали на неразрывную связь экспортных таможенных платежей с реализацией товаров и получением доходов от нее. Руководствуясь пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, они разрешили включить эти расходы в налоговую базу
Расходы на благоустройство территории	
Письма Минфина России от 20.02.2012 N 03-11-06/2/27, от 19.10.2010 N 03-11-06/2/157	В Постановлении Первого ААС от 08.07.2013 по делу N А43-10855/2012 признаны правомерными действия "упрощенца", который включил в налоговую базу затраты на асфальтирование территории торгового центра, склада, заготовительной базы и цехов. Арбитры признали, что спорные суммы можно расценить как материальные расходы и учесть на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ
Компенсации за разъездной характер работы	
Письмо ФНС России от 04.04.2011 N КЕ-4-3/5226	В Постановлении ФАС СЗО от 14.11.2013 по делу N А66-420/2013 сказано, что к расходам на оплату труда можно отнести любые компенсации, в том числе за разъездной характер работы
Расходы на покупку питьевой воды	
Письма Минфина России от 24.10.2014 N 03-11-06/2/53908, от 06.12.2013 N 03-11-11/53315	Постановление ФАС УО от 06.10.2008 N Ф09-7032/08-С3 по делу N А47-15449/05: данные расходы (при наличии документального подтверждения) можно учесть при УСН, поскольку они направлены на обеспечение нормальных условий труда

Согласно *Письму Минфина России от 20.05.2019 N 03-11-11/36060* налогоплательщик, применяющий УСН, не вправе учесть в расходах **предоплату** на момент ее перечисления. Когда именно признавать такие затраты, зависит от того, к какому расходу на УСН они относятся.

Если речь идет о расходах на товары, которые приобретены для перепродажи, то предоплату признают по мере реализации таких товаров покупателям.

Если же речь идет о материальных расходах (например, на услуги производственного характера), то предоплату можно будет списать после того, как контрагент окажет услуги и будет подписан акт об этом.

Из *Письма Минфина России от 29.01.2020 N 03-11-09/5344* (доведено до сведения налоговых органов и налогоплательщиков *Письмом ФНС России от 10.03.2020 N СД-4-3/4109*) следует, что расходы в виде сумм **НДФЛ**, доначисленных и взысканных за счет **собственных средств** налогового агента по итогам налоговой проверки, для агента являются экономически необоснованными. Поэтому такие расходы не могут быть учтены в налоговой базе при расчете "упрощенного" налога.

В Письмах Минфина России от 30.01.2015 N 03-03-06/1/3586, от 30.01.2015 N 03-03-06/1/3587, от 28.01.2015 N 03-03-06/2/2986 отмечено, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности. Расходы, уменьшающие доходы, не могут оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

В силу принципа свободы экономической деятельности (*статьи 8 части первой Конституции Российской Федерации*) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Аналогичная позиция изложена в *Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 N 320-О-П*. Согласно *Определению КС РФ* обоснованность расходов должна рассматриваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях предпринимателя получить экономический эффект в результате реальной деятельности.

6. Условия и порядок перехода на УСН с других режимов налогообложения.

Период, с которого можно использовать УСН, зависит от того, какой режим применялся до перехода на "упрощенку".

Если вы переходите с ОСН или ЕСХН, то применять УСН можно с **1 января нового года**. Для этого не позднее **31 декабря** необходимо подать в ИФНС уведомление (*пункт 1 статьи 346.13 НК РФ*). Ждать от ИФНС разрешения не надо.

Если выполнены все условия применения УСН, и уведомление о переходе на УСН подано в срок, компания считается перешедшей на упрощенку. Инспекция сама не будет направлять вам какие-либо документы, подтверждающие переход на УСН.

Однако вы в любой момент можете обратиться в ИФНС с просьбой выдать вам письменное подтверждение применения УСН. Она вам направит **форму N 26.2-7**, где будет указана дата, когда вы подали уведомление о переходе на УСН (*Письмо ФНС России от 15.04.2013 N ЕД-2-3/261*).

При переходе с ПСН "упрощенку", как правило, можно применять с **1 января нового года**. **Исключение** - если вы совмещали патентную систему с УСН и нарушили ограничения по ПСН. Тогда применять УСН вы должны с начала периода, на который у вас был патент (*пункт 1 статьи 346.13, пункт 6 статьи 346.45 НК РФ*).

В соответствии с *пунктом 2, подпунктом 16 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ* для перехода на УСН с **2021 года** доходы за **9 месяцев 2020 года** без НДС не должны превышать **112,5 млн руб.**, а бухгалтерская остаточная стоимость ОС на 01.01.2021 - **150 млн руб.** Также надо соблюсти остальные условия применения УСН (*пункт 4 статьи 346.13 НК РФ*).

Приказом Минэкономразвития России от 30.10.2020 N 720 установлен коэффициент-дефлятор для определения лимита доходов при УСН на **2021 год - 1,032**.

Условия применения УСН

1. Доходы в 2021 году - не больше **200 млн руб.** При доходах от **150 млн руб. до 200 млн руб.** налог надо платить по повышенным ставкам. Для перехода с ОСН на УСН с **2022 года** доходы за 9 месяцев 2021 года должны быть не более **116,1 млн руб.** (112,5 млн руб. x 1,032).

2. Бухгалтерская остаточная стоимость ОС - максимум **150 млн руб.** (*подпункт 16 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ*).

3. Средняя численность работников - не более **130 человек**. При численности от 100 до 130 человек налог надо платить по повышенным ставкам.

4. Максимальная доля других организаций в уставном капитале - **25%** (*подпункт 14 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ*).

5. У организации нет филиалов. При наличии других обособленных подразделений, в том числе представительств, УСН применять можно (*подпункт 1 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ*).

Из пункта 3 статьи 346.12 НК РФ следует, что **не вправе применять упрощенную систему налогообложения:** бюджетные и казенные учреждения, банки, ломбарды и некоторые другие организации.

Переходя на УСН, следует восстановить НДС по ОС, остаткам МПЗ и по выданным авансам.

На основании *пункта 1 статьи 346.25 НК РФ* при переходе с ОСН на **1 января:**

1) включите в доходы незакрытые авансы, полученные от покупателей, за вычетом исчисленного с них НДС;

2) учтите в расходах оплаченную стоимость остатков сырья, материалов, НЗП и готовой продукции (*Письмо Минфина от 30.10.2009 N 03-11-06/2/233*). А вот стоимость товаров на УСН списывают только при продаже (*подпункт 2 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ*). Остаточную стоимость ОС списывайте в особом порядке (*подпункт 4 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ*).

После перехода на УСН оплату, полученную от покупателей за товары, работы, услуги, проданные на ОСН, не учитывайте в доходах. Свои платежи поставщикам за товары, работы или услуги, учтенные в расходах на ОСН, не учитывайте в расходах на УСН.

Согласно положениям *пункта 3 статьи 346.14 НК РФ* налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект "доходы" участникам таких договоров применять нельзя.

В *Письме Минфина России от 26.04.2019 N 03-11-11/30795* отмечено, что учитывать в расходах остаточную стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН (или до перехода на нее) и реализованных до истечения трех лет с момента учета расходов на приобретение (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения), *статьей 346.16 НК РФ* не предусмотрено.

Вместе с тем *Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в Определении от 27.10.2008 N 13621/08 по делу N А80-213/2007* высказал позицию о том, что при реализации в период применения УСН основных средств, приобретенных и оплаченных в период до перехода на УСН, общество правомерно уменьшило доходы, полученные от реализации основного средства, на сумму его остаточной стоимости (*Письма ФНС России от 05.12.2018 N СД-19-3/366@, Минфина России от 24.10.2018 N 03-11-11/76344*).

7. Последствия при утрате права на применение УСН.

В соответствии с *пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ* организация или ИП теряет право на применение УСН, если нарушается любое из условий ее применения. Такой налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущены превышение лимитов по доходам либо численности работников и (или) несоответствие требованиям, установленным *пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пункта 3 статьи 346.14 НК РФ*.

Если вы утратили право на применение УСН, то вновь перейти на нее можно с начала нового налогового периода, но **не раньше, чем через год после утраты права** на спецрежим. При этом вы должны соответствовать всем условиям для "упрощенки" (*пункт 7 статьи 346.13 НК РФ, Письмо Минфина России от 15.03.2018 N 03-11-06/2/16016*).

Например, если вы утратили право на "упрощенку" с 1 октября 2020 года, то вернуться на нее сможете не раньше 1 января 2022 года.

При утрате права на применение УСН суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах **для вновь созданных организаций** или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Указанные налогоплательщики **не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей** в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на иной режим налогообложения.

На основании *пункта 5 статьи 346.13 НК РФ* налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения, осуществленном в соответствии с *пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ*, в течение **15 календарных дней** по истечении отчетного (налогового) периода.

Таким образом, в связи с утратой права на применение УСН организация переходит на общий режим налогообложения и выполняет обязанности налогоплательщика по уплате налога на прибыль организаций, НДС и других налогов.

Из Письма Минфина России от 22.01.2016 N 03-03-06/1/2265 следует, что при реализации на ОСН товаров, работ или услуг в счет авансов, полученных на УСН, организация не должна признавать полученную выручку в целях налогообложения прибыли, так как с полученных авансов ранее был начислен и уплачен единый налог в период применения специального режима.

Если в случае нарушения условий применения УСН переход на общий режим налогообложения организацией не осуществлен, налоговый орган при проверке вправе предъявить организации штрафные санкции в порядке, установленном *главой 16 НК РФ*.

В соответствии с *пунктом 4 статьи 89, статьями 119, 122 НК РФ* по итогам выездной налоговой проверки организации, которая, утратив право на применение УСН, не осуществила переход на ОСН, налоговый орган вправе доначислить налоги по общему режиму (НДС, налог на прибыль, налог на имущество) за весь период нарушения, пени и штрафы за просрочку уплаты налогов и подачи деклараций.

Отметим, что, в случае когда организация утратила право на применение УСН, но через некоторое время вновь стала соответствовать критериям для возможности применения данного налогового режима, представляя в налоговый орган декларации по нему, отказ налогового органа в применении УСН по причине непредставления уведомления о переходе на УСН может быть признан неправомерным (*Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.07.2019 N 310-ЭС19-1705 по делу N А62-5153/2017*).

На основании *пункта 6 статьи 346.25 НК РФ, Писем Минфина России от 30.12.2015 N 03-11-06/2/77709, ФНС России от 16.03.2015 N ГД-4-3/4136@* если организация применяла УСН с объектом "доходы минус расходы", то можно принять к вычету "входной" НДС, который компания имела право, но не успела учесть в затратах по УСН. Право на вычет возникает в первом квартале после перехода на общий режим, если соблюдаются все условия для этого. Это означает в том числе, что покупки будут использоваться для операций, облагаемых НДС.

Руководствуясь подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.16, подпунктами 1, 2 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ, пунктом 16 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 26.2 и 26.5 НК РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом ВС РФ от 04.07.2018, направлен Письмом ФНС России от 30.07.2018 N КЧ-4-7/14643, Письмом Минфина России от 01.10.2013 N 03-07-15/40631, при переходе на общий режим налогообложения с объекта "доходы минус расходы" можно заявить к вычету налог:

- по приобретенным товарам для перепродажи, которые фирма не успела продать в период применения УСН;

- по поставленным организации материалам и сырью для производства, которые не были оплачены и не использовались в период применения специального режима;

- по расходам на строительство ОС, которое введено в эксплуатацию после перехода на ОСН. Если ОС ввели в эксплуатацию до перехода на ОСН, то вычет по НДС применить нельзя.

Для вычета надо зарегистрировать счета-фактуры поставщиков в книге покупок (пункт 1 Правил ведения книги покупок).

Согласно Письмам Минфина России от 01.09.2017 N 03-07-11/56374, ФНС России от 17.07.2015 N СА-4-7/12690@, Определению Конституционного Суда РФ от 22.01.2014 N 62-О если компания применяла УСН с объектом "доходы", то принять к вычету "входной" НДС, который был предъявлен организации в период применения УСН, нельзя.