



ЭЛКОД
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

2022

www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

Особенности применения УСН в 2022 году. Последствия при утрате права на применение УСН

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

Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



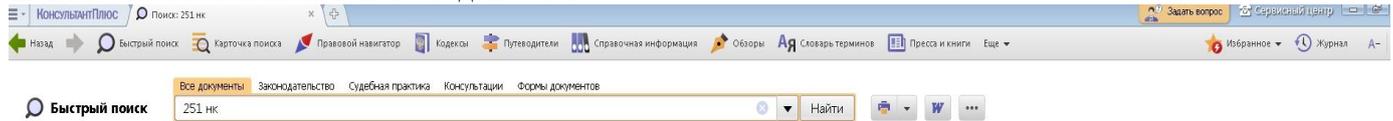
КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

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

- 1. Особые положения для упрощенцев в 2022 году.**
- 2. Особенности определения налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.**

Пример 1.

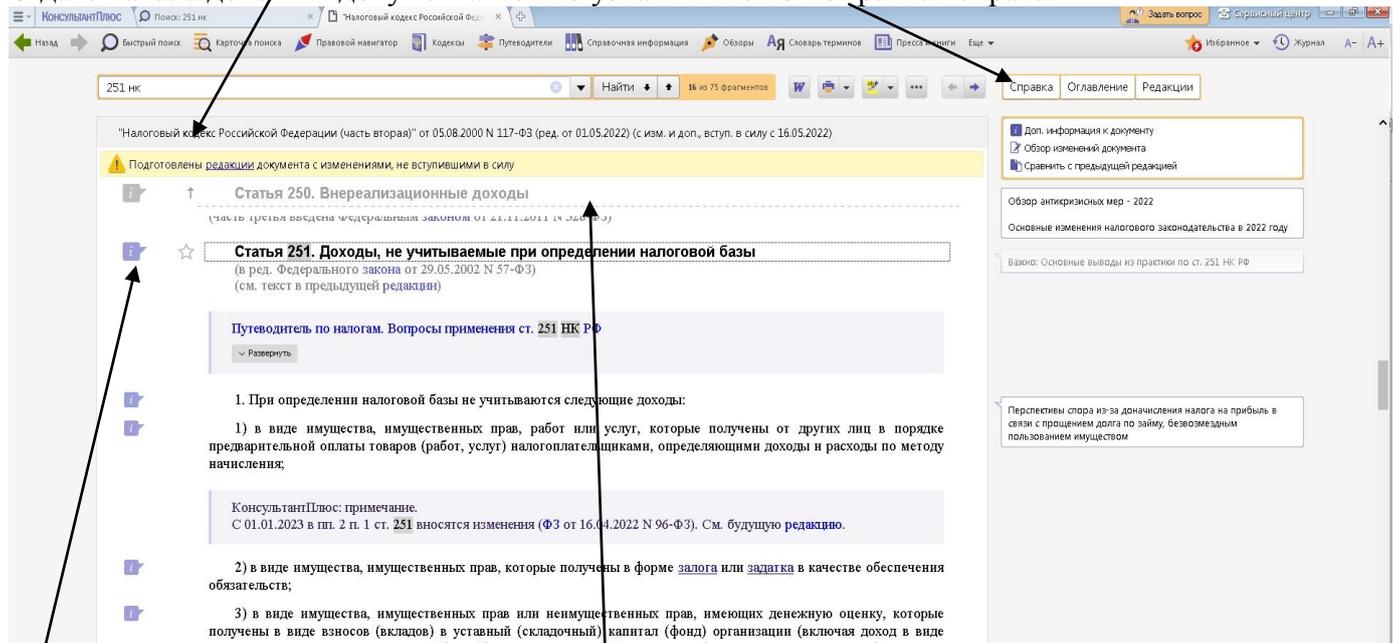
Найти статью 251 Налогового кодекса РФ



Наиболее соответствуют запросу:

- 1 "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 01.05.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 16.05.2022)
| Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

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»

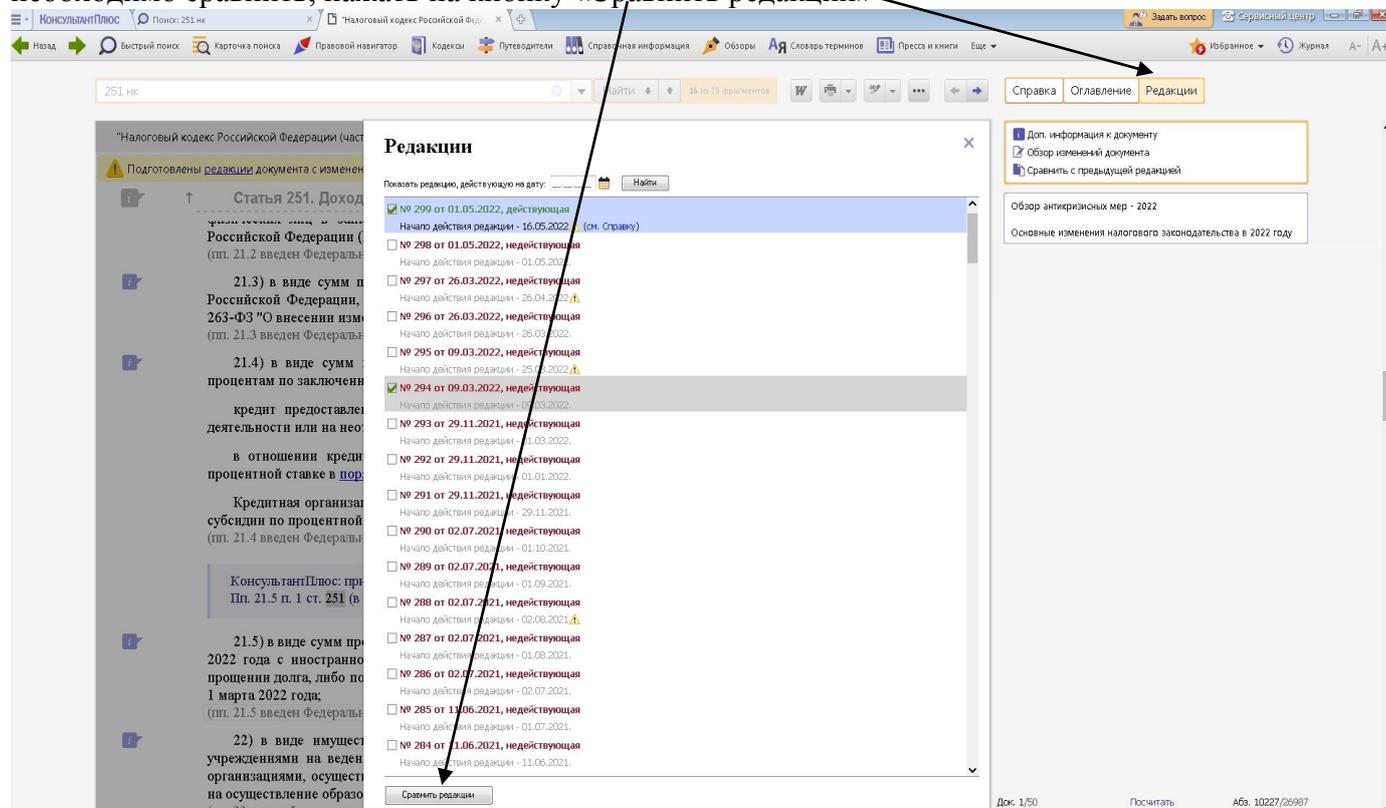
- далее выбрать «Закладки и документы»

- найти нужную нам.

Пример 3.

Сравнение редакций

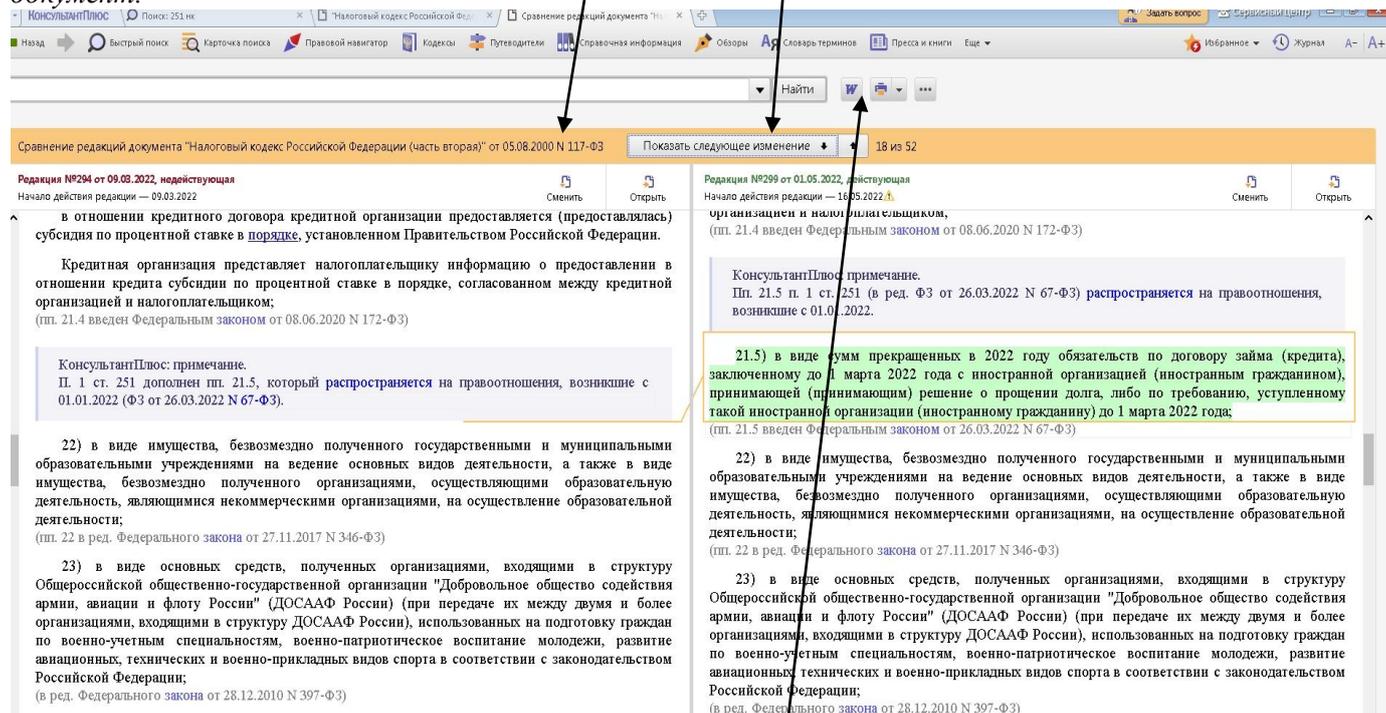
Справа необходимо зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»



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.

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

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.

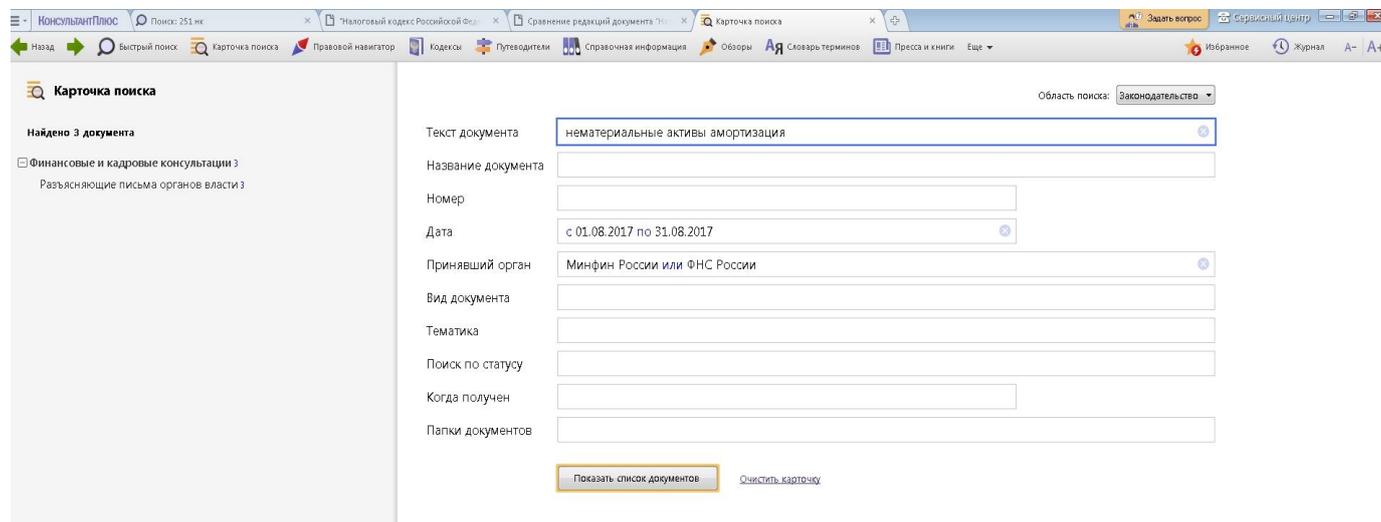
Найти информацию по вопросу - какие налоги учитываются в расходах при УСН?

- 3. Порядок учета расходов по основным средствам и нематериальным активам.**
- 4. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации.**
- 5. Особенности признания в учете при УСН некоторых видов материальных расходов.**

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 6.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от августа 2017 года по вопросу, 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.



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.
Порядок учета расходов при смене объекта налогообложения.**

7. Последствия при утрате права на применение УСН.

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.

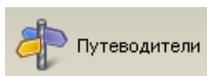
На полях могут быть размещены: ссылки на готовые решения; основные выводы из практики; позиции судов; позиции ведомств; образцы заполнения документов и др.

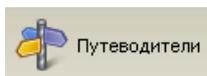
СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ – информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

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 2022 году

Федеральным законом от 25.02.2022 N 17-ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Автоматизированная упрощенная система налогообложения" на период с 01.07.2022 по 31.12.2027 включительно в порядке эксперимента установлен специальный налоговый режим "Автоматизированная упрощенная система налогообложения" (АУСН) для российских организаций и ИП, которые состоят на учете по месту нахождения (месту жительства) в следующих регионах (ч. 1, 2 ст. 1 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ):

1. Москва;
2. Московская область;
3. Калужская область;
4. Республика Татарстан.

Основные особенности автоматизированной упрощенной системы налогообложения:

1. Не нужно уплачивать **взносы на ОПС, ОМС, по ВНиМ.**

Для взносов на ОПС, ОМС, по ВНиМ с выплат работникам установлены нулевые тарифы. Взносы индивидуальных предпринимателей на ОПС и на ОМС за себя составляют 0 руб. (ч. 1, 7 ст. 18 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ).

2. Размер **взносов на страхование от несчастных случаев** на производстве и профзаболеваний фиксированный - **2 040 рублей** в год, не зависит от класса профессионального риска и величины выплат работникам.

3. Как и при обычной УСН, **не надо уплачивать следующие налоги:**

- налог на добавленную стоимость, кроме "ввозного" НДС и НДС, уплачиваемого в качестве налогового агента;

- налог на прибыль, кроме налога, перечисляемого в качестве налогового агента, и налога с доходов, облагаемых по ставкам, установленным в п. п. 1.6, 3, 4 ст. 284 НК РФ: с доходов в виде прибыли КИК, дивидендов, доходов по операциям с отдельными видами долговых обязательств;

- налог на имущество организаций, кроме налога с объектов, налоговая база по которым рассчитывается по кадастровой стоимости;

- НДФЛ с доходов от предпринимательской деятельности, кроме дивидендов и доходов, облагаемых по ставкам 35% и 9%, предусмотренным п. п. 2, 5 ст. 224 НК РФ;

- налог на имущество физических лиц в отношении объектов, используемых в предпринимательской деятельности, за исключением отдельных объектов.

4. Сокращен **объем отчетности**, подаваемой в налоговую инспекцию и внебюджетные фонды. Не нужно сдавать:

- декларации по налогу, уплачиваемому на АУСН (ст. 13 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ);

- расчет по страховым взносам (ч. 2 ст. 18 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ);

- расчет по форме 4 - ФСС (п. 6 ст. 4 Федерального закона от 25.02.2022 N 18-ФЗ);

- расчет по форме 6-НДФЛ (ч. 11 ст. 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ);

- формы СЗВ-СТАЖ и СЗВ-М, за исключением сведений об отдельных лицах (пп. "а", "б" п. 3 ст. 3 Федерального закона от 25.02.2022 N 18-ФЗ).

Отчетность по другим налогам, например по НДС, по налогу на прибыль, подается в тех же случаях и в том же объеме, что и при обычной УСН. Отчетности меньше и сдавать ее проще, чем на ОСН.

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

5. Есть особенности в части проведения **налоговых проверок** и проверок органов ФСС РФ (ч. 7 ст. 2 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ, п. п. 8, 9 ст. 4 Федерального закона от 25.02.2022 N 18-ФЗ).

6. Взаимодействие с инспекцией осуществляется через **личный кабинет налогоплательщика**. Отдельные виды взаимодействия можно осуществлять через уполномоченную кредитную организацию.

7. **Автоматизирован** процесс исчисления налога и ведения учета доходов и расходов. Налогоплательщикам не надо рассчитывать налог, уплачиваемый на АУСН: это делает инспекция. Она же уведомляет о сумме налога к уплате и даже о реквизитах для перечисления платежа. Получить уведомление можно через личный кабинет (ч. 2, 3, п. 1 ч. 7 ст. 12 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ). Не нужно вести книгу учета доходов и расходов: учет ведется в личном кабинете (ст. 14 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ).

8. Есть особенности в части исполнения обязанностей **налогового агента** по НДСЛ (ст. 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ). Обязанности налогового агента по НДСЛ можно исполнить двумя путями:

- **Самостоятельно** исчислить НДСЛ, удержать его сумму из дохода физического лица и перечислить в бюджет (пп. 1 п. 3 ст. 24, п. 1 ст. 226 НК РФ). В дополнение к этому нужно **не позднее 5-го числа** месяца, следующего после выплаты доходов, представить в инспекцию через личный кабинет налогоплательщика следующие данные (ч. 9 ст. 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ):

а) о суммах и видах выплаченных доходов (как облагаемых, так и не облагаемых налогом);

б) суммах стандартных, профессиональных вычетов, уменьшающих налоговую базу;

в) исчисленных, удержанных и перечисленных суммах НДСЛ (по каждому физлицу с указанием идентифицирующих его данных).

- **Поручить уполномоченной кредитной организации**, чтобы она исчислила НДСЛ от вашего имени. Учтите, что она может исчислить только налог, который начисляется по ставке 13%, установленной абз. 2 п. 1 ст. 224 НК РФ (ч. 4, 5 ст. 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ). Чтобы дать уполномоченной кредитной организации поручение (согласие) на исчисление НДСЛ, ей нужно предоставить следующую информацию по каждому физлицу с указанием идентифицирующих последнего данных (ч. 3, 4, п. 1 ч. 6 ст. 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ):

а) о суммах и видах доходов, которые подлежат выплате. Необходимо указать как облагаемые, так и не облагаемые НДСЛ доходы;

б) суммах стандартных, профессиональных вычетов, уменьшающих налоговую базу.

В Письме ФНС России от 28.03.2022 N АБ-4-20/3688@ разъясняется, что нормами статьи 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ на уполномоченную кредитную организацию в целях исчисления НДСЛ не возлагаются обязанности по получению информации о ранее выплаченных суммах дохода или суммах дохода, подлежащих выплате (выплаченных) через другую уполномоченную кредитную организацию.

Условия перехода на АУСН (ч. 6 ст. 4 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ):

1. организация (ИП) состоит на налоговом учете по месту нахождения в любом из регионов, где проводится эксперимент по установлению АУСН: **г. Москва, Московская или Калужская область, Республика Татарстан**. Организации (ИП) из других регионов перейти на автоматизированную УСН не могут;

2. у организации нет филиалов и обособленных подразделений;

3. доходы организации (ИП), учитываемые при определении налоговой базы, не превышают в текущем году **60 млн руб.** Это пороговое значение не будет уменьшаться в период проведения эксперимента (ч. 3 ст. 1 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ);

4. остаточная стоимость (балансовая стоимость) ОС согласно бухгалтерскому учету не превышает **150 млн руб.;**

5. средняя численность работников организации (ИП) в месяц не превышает **5 человек**;
6. среди работников нет налоговых нерезидентов РФ;
7. организация (ИП) не привлекает сотрудников к работам, включенным в утвержденные Правительством РФ списки, при осуществлении которых работники приобретают право на досрочное назначение пенсии;
8. организация (ИП) не производит выплаты физическим лицам в наличной форме;
9. организация (ИП) не является для физических лиц источником выплаты следующих доходов:
 - доходов в натуральной форме;
 - материальной выгоды;
 - доходов, облагаемых НДФЛ по ставке 35%, предусмотренной *п. 2 ст. 224 НК РФ*;
 - доходов нерезидентов, облагаемых НДФЛ по ставкам, установленным *п. п. 3, 3.1 ст. 224 НК РФ*;
 - доходов, облагаемых НДФЛ по ставкам, установленным *п. п. 5, 6 ст. 224 НК РФ*;
10. все счета организации (ИП) и корпоративные электронные средства платежа открыты в кредитных организациях, включенных в специальный реестр. Этот реестр ведет ФНС России и размещает на своем официальном сайте (*ч. 5 ст. 3 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ, п. 1 Положения, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 N 506*);
11. организация (ИП) не переходила на особый порядок уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов - единый налоговый платеж;
12. доля участия других юридических лиц в организации не превышает **25%**. Это условие распространяется на большинство организаций, за некоторыми исключениями;
13. организация (ИП) не относится к лицам, которым запрещено переходить на АУСН.

В соответствии *со ст. 10, ч. 2, 3, 8 ст. 12 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ* налоговым периодом является календарный месяц. Налог на АУСН рассчитывается и уплачивается ежемесячно не позднее **25-го числа месяца**, следующего за налоговым периодом на основании специального уведомления из ИФНС, которое размещается в личном кабинете налогоплательщика **не позднее 15-го числа** следующего месяца (*ст. 10, п. 1 ч. 7 ст. 12 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ*).

Ставки налога, установленные законом для объектов налогообложения "доходы" (8%) и "доходы минус расходы" (20%), в период проведения эксперимента по установлению АУСН законодатели увеличивать не будут. В *ч. 3 ст. 1 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ* предусмотрен запрет на ее увеличение.

Налогоплательщик может изменить ставку налога с 8% на 20% (в сторону увеличения), если сменит объект налогообложения с объекта "доходы" на "доходы минус расходы". Его разрешается менять только с начала календарного года. Для этого надо подать в инспекцию специальное уведомление до 31 декабря предшествующего года (*ч. 2 ст. 5 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ*). Вместе с объектом налогообложения с 1 января меняется и ставка (*ст. 11 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ*).

При исчислении налога с объектом "доходы минус расходы" на расходы можно отнести **любые обоснованные и документально подтвержденные затраты**, кроме тех, которые прямо запрещено учитывать (*ч. 3 - 5 ст. 6 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ, п. 1 ст. 252 НК РФ*). Исчерпывающего перечня затрат, относимых на расходы, в законе нет.

На основании *ч. 5, 6 ст. 9, ст. 10 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ* если в том или ином месяце возник убыток, то на его сумму можно уменьшить налоговую базу в последующем месяце. Убыток можно переносить из месяца в месяц, пока его не учтете. Его перенос допускается на протяжении всего периода эксперимента, пока вы применяете АУСН с объектом "доходы минус расходы".

Положениями ч. 3, 4 ст. 9 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ предусмотрена уплата минимального налога в размере 3% от дохода в случае, если сумма налога, исчисленная по ставке 20% с разницы между доходами и расходами, оказалась меньше, чем сумма доходов, умноженная на 3%.

Разницу между минимальным налогом и налогом, рассчитанным в общем порядке по ставке 20%, при исчислении налога за последующие месяцы можно включить в состав расходов, и в том числе увеличить сумму убытка, переносимого на будущие периоды (ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ).

Перенос сроков уплаты налога за 2021 год и авансового платежа за 1 кв. 2022 г.

В соответствии с п. п. 1, 2 Постановления Правительства РФ от 30.03.2022 N 512 продлены на шесть месяцев срок уплаты налога по УСН за 2021 год и авансового платежа по этому налогу за 1 квартал 2022 года для упрощенцев, чей основной вид деятельности по ЕГРЮЛ или ЕГРИП на 1 января 2022 года совпадает с указанными в Постановлении.

Налог и авансовый платеж нужно будет уплачивать не одним платежом, а равными частями по 1/6 ежемесячно не позднее последнего числа месяца. Начать следует с месяца, следующего за новым сроком.

В Письме от 31.03.2022 N СД-4-3/3868@ ФНС России разъяснила, что сроки уплаты налога за 2021 год переносятся для организаций с 31 марта на 31 октября 2022 года, для ИП - с 30 апреля на 30 ноября 2022 года. Срок уплаты авансового платежа за 1 квартал 2022 года переносится для организаций и ИП с 25 апреля на 30 ноября 2022 года.

Таким образом, налог за 2021 год нужно уплачивать так. Срок уплаты налога по НК РФ - 31 марта. Его перенесли на полгода, то есть на 30 сентября. Значит, перечислять его нужно по 1/6 части не позднее 31 октября, 30 ноября 2022 года, 10 января (с учетом выходных дней), 31 января, 28 февраля и 31 марта 2023 года.

На основании пунктов 1.1, 2.1 статьи 346.20 НК РФ для плательщиков единого налога, уплачиваемого при применении УСН, 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".

Указанные величины доходов индексируются на коэффициент-дефлятор (пункт 4 статьи 346.13 НК РФ). На 2022 год он равен **1,096** (Приказ Минэкономразвития России от 28.10.2021 N 654). Соответственно, повышенные ставки налога применяются, если доходы в 2022 году превысили лимит **164,4 млн руб.**, но составили не более **219,2 млн руб.** (пункт 1.1 статьи 346.20 НК РФ).

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 - 171 млн руб., за полугодие - 185 млн руб., за 9 месяцев - 200 млн руб., за год - 219 млн руб.

Решение

Налог по повышенной ставке надо считать с 1 квартала и до конца года. Исчисленный налог за год - 17,52 млн руб. (219 млн руб. x 8%).

Вариант 2. Доходы нарастающим итогом за 1 квартал - 30 млн руб., за полугодие - 60 млн руб., за 9 месяцев - 190 млн руб., за год - 215 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 - 14 млн руб. (3,6 млн руб. + (190 млн руб. - 60 млн руб.) x 8%); за год - 16 млн руб. (3,6 млн руб. + (215 млн руб. - 60 млн руб.) x 8%).

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*.

На основании *подпункта 1 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ* при определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в *статье 251 НК РФ*.

В соответствии с *подпунктом 60 пункта 1 статьи 251 НК РФ* при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде субсидий (за исключением субсидий на компенсацию процентных ставок по кредитам), полученных из федерального и (или) **регионального бюджета** в связи с неблагоприятной ситуацией, связанной с распространением новой коронавирусной инфекции, налогоплательщиками, включенными по состоянию на дату получения субсидии в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства и (или) относящимися к социально ориентированным некоммерческим организациям.

В *Письме Минфина России от 15.03.2022 N 03-11-05/2/19420* разъясняется, что в случае если доходы в виде субсидий, полученные налогоплательщиком, включенным по состоянию на дату получения данных субсидий в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства, соответствуют условиям, установленным *подпунктом 60 пункта 1 статьи 251 НК РФ*, то указанные доходы не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. При этом и расходы, произведенные данным налогоплательщиком за счет указанных субсидий, в целях налогообложения не учитываются.

В соответствии с *подпунктом 21.5 пункта 1 статьи 251 НК РФ*, *Письмом Минфина России от 15.04.2022 N 03-03-06/1/33234* при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются, в частности, доходы в виде сумм прекращенных **в 2022 году** обязательств по договору займа (кредита), заключенному **до 1 марта 2022 года** с иностранной организацией (иностранном гражданином), принимающей (принимающим) решение о прощении долга, либо по требованию, уступленному такой иностранной организацией (иностранному гражданину) **до 1 марта 2022 года**.

Из Письма Минфина РФ от 12.12.2008 N 03-11-04/2/195 следует, что поскольку суммы произведенных налогоплательщиком авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) при определении налоговой базы по УСН в составе расходов не учитываются, то и 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.

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).

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.03.2021 N Ф04-6192/2020 по делу N А70-7735/2020

По мнению ИФНС, предприниматель должен был включить в состав доходов при исчислении налога по УСН доходы в виде полученного в дар имущества.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС обоснованной, налогоплательщик систематически получал доход от сдачи в аренду собственных нежилых помещений, в том числе принятых в дар. Поскольку имущество, используемое в предпринимательских целях, было получено безвозмездно, доходы в виде его стоимости подлежат включению в налоговую базу при исчислении налога по УСН.

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.

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, Писем 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.

Размер дохода равен наибольшей из двух величин:

- или рыночной стоимости арендной платы, взимаемой за пользование аналогичным имуществом (без НДС). Ее можно рассчитать с помощью установленных методов (*глава 14.3 НК РФ; пункт 2 Обзора, утвержденного Президиумом ВС РФ 16.02.2017*);
- или сумме затрат на предоставление помещения в пользование по данным налогового учета ссудодателя.

Сумму дохода (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 привлеченного независимого оценщика;
- или справкой о затратах на предоставление помещения в пользование от ссудодателя.

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-ссудополучателя, определяемые по данным бухгалтерского баланса, поскольку оно не отражается в бухгалтерском балансе организации, а числится на забалансовом счете.

В *Письмах Минфина России от 31.03.2021 N 03-12-11/1/23489, от 15.06.2020 N 03-12-11/1/51127, от 23.03.2017 N 03-03-РЗ/16846* разъясняется, что при получении беспроцентного займа доходов

в виде материальной выгоды, облагаемых налогом на прибыль, не возникает. Такой подход применим и к организациям, применяющим УСН.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 N 3009/04 по делу N А55-9083/03-31 указано, что пользование денежными средствами по договору займа без взимания заимодавцем процентов не является оказанием услуг. Денежные средства, полученные обществом по договору займа на условиях возврата такой же суммы, не могут рассматриваться как безвозмездно полученные согласно *пункту 2 статьи 248 НК РФ*.

В Постановлении ФАС Московского округа от 30.04.2009 N КА-А40/3318-09 по делу N А40-62908/08-4-307 суд указал, что беспроцентное получение заемных денежных средств не является безвозмездно полученной услугой и не облагается у получившей стороны (заемщика) налогом на прибыль.

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 УСН 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 кредитору отступного путем передачи кредитору 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.

д. 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* сообщается, 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. 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 УСН, 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.

При признании в бухгалтерском учете объекты основных средств оценивают по первоначальной стоимости, которой считают сумму капитальных вложений в соответствующий объект (пункт 12 ФСБУ 6/2020, пункт 18 ФСБУ 26/2020).

К капитальным вложениям относят фактические затраты на приобретение ОС, их приведение в состояние и местоположение, необходимые для использования (пункт 9 ФСБУ 26/2020, пункты 6, 7 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28).

В сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются:

Вид затрат	Какими документами могут подтверждаться затраты
Стоимость купленного или построенного объекта, уплачиваемая продавцу (подрядчику) (с НДС) (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, пп. "а" п. 11	При покупке: - нового ОС - накладная; - ОС, бывшего в употреблении (эксплуатации), - акт ОС-1.

ФСБУ 26/2020, пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ)	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 (пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020)	Договор займа (кредита), бухгалтерская справка-расчет
Стоимость доставки (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020)	Доставлял перевозчик - транспортная накладная. Доставляли собственными силами - путевой лист (например, 4-С), бухгалтерская справка-расчет
Затраты на доведение ОС до состояния, пригодного к использованию (монтаж и установка ОС) (пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020)	Например, при монтаже оборудования: - подрядчиком - акт о выполнении работ; - своими силами - накладные на приобретение и отпуск материалов, бухгалтерская справка-расчет
Таможенные пошлины и сборы	Декларация на товары
Госпошлина (например, за регистрацию недвижимости, автомобиля в ГИБДД) (Письмо Минфина от 29.09.2009 N 03-05-05-04/61, пп. "з" п. 10 ФСБУ 26/2020, п. 12 ФСБУ 6/2020)	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 4 **ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"**, Информационного сообщения Минфина России от 24.06.2016 N ИС-учет-3 следует, если организация 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, можно 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), ФНС России от 09.01.2018 N СД-4-3/6 расходы по основным средствам нужно учитывать с момента их ввода в эксплуатацию равными долями в течение налогового периода и признавать на последнее число отчетного (налогового) периода.

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 2022 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 2022 года - 400 000 руб.; 13 мая 2022 года - 600 000 руб.; 5 августа 2022 года - 400 000 руб.; 11 ноября 2022 года - 200 000 руб.

Предположим, что оборудование было введено в эксплуатацию 2 марта 2022 года, и ООО "Мираж" вносило плату в счет его оплаты строго в соответствии с графиком. Расходы на ОС общество будет списывать по мере их перечисления поставщику поквартально равными частями до конца календарного года.

Решение

Таким образом, по итогам I квартала 2022 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	2022 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**.

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*).

4. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации

В соответствии с *подпунктом 23 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ* налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении налоговой базы по налогу могут уменьшать полученные доходы на расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на суммы НДС по этим товарам), а также на расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров.

В Письме Минфина России от 27.11.2020 N 03-11-06/2/103589 разъясняется, что главой 26.2 НК РФ возможность уменьшения полученных налогоплательщиками доходов на сумму расходов не поставлена в зависимость от того, за счет каких средств - заемных или собственных - эти расходы были произведены.

Подпунктом 2 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ установлено, что расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются в составе расходов по мере реализации указанных товаров. Для целей налогообложения налогоплательщик вправе использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товаров

По методу ФИФО в расходах учитывается стоимость тех товаров, которые приобрели ранее других.

Если товары закупаются партиями, то сначала списывают товары из первой поступившей партии, а при её недостаточности – из партий, следующих за ней по порядку.

Метод ФИФО выгодно применять в отношении тех товаров, цены на которые с течением времени снижаются либо поставщики предоставляют накопительные скидки. Тогда в первую очередь в расходы списывается стоимость товаров, которые были куплены по более высокой цене.

Пример. Оценка проданных товаров по методу ФИФО

Условие

Организация "Крона" 7 октября закупила для перепродажи и оплатила поставщику 40 принтеров по цене 5 000 руб. за штуку (без НДС) – партия N 1. Затем в течение месяца было приобретено и оплачено 15 аналогичных принтеров по цене 4 500 руб. за штуку (без НДС) – партия N 2. В том же месяце было реализовано 50 принтеров.

Решение

Бухгалтер организации "Крона" в октябре спишет расходы на приобретение принтеров в следующем порядке:

- 40 принтеров по цене 5 000 руб. из партии N 1 на общую сумму 200 000 руб.;
- 10 принтеров по цене 4 500 руб. из партии N 2 на общую сумму 45 000 руб.

Таким образом, в октябре всего в расходах будет учтено 245 000 руб. (200 000 руб. + 45 000 руб.).

Учет расходов по методу оценки покупных товаров по средней стоимости может производиться в отношении товаров одной группы или вида.

Для расчета стоимости товаров, принимаемой к учету, в данном случае необходимо рассчитать среднюю стоимость единицы товара и умножить её на количество проданных товаров.

Средняя стоимость единицы товара рассчитывается по формуле:

$$X = (A + B) / (C + D),$$

где:

- X – средняя стоимость единицы товара,
- A – стоимость товарных остатков на начало месяца,
- B – стоимость поступивших товаров,
- C – количество товаров на начало месяца,
- D – количество поступивших товаров

При этом в расчете участвуют только те товары, которые оплачены поставщикам.

Пример. Списание расходов по средней стоимости товаров

Условие

Организация "Крона" в течение сентября для последующей продажи закупила три партии настольных светильников разных видов:

- партия N 1 – 100 светильников стоимостью 800 руб. каждый (без НДС);
- партия N 2 – 80 светильников стоимостью 950 руб. каждый (без НДС);
- партия N 3 – 50 светильников стоимостью 1 200 руб. каждый (без НДС).

Весь товар был оплачен поставщику в том же месяце.

На начало сентября остатки светильников на складе организации "Крона" составили 30 штук, общая стоимость которых – 23 500 руб. (без НДС).

За сентябрь организация "Крона" реализовала 230 светильников разной стоимости.

Согласно учетной политике организации "Крона" расходы списываются по методу оценки средней стоимости группы товаров.

Решение

Чтобы определить величину расходов организации "Крона", которые можно списать в сентябре, надо рассчитать среднюю стоимость единицы товара. Для этого рассчитаем следующие показатели:

1) стоимость поступивших товаров:

$100 \text{ шт.} \times 800 \text{ руб.} + 80 \text{ шт.} \times 950 \text{ руб.} + 50 \text{ шт.} \times 1\,200 \text{ руб.} = 216\,000 \text{ руб.};$

2) общую стоимость товаров:

$23\,500 \text{ руб.} + 216\,000 \text{ руб.} = 239\,500 \text{ руб.};$

3) количество товаров на начало месяца плюс количество поступивших товаров:

$30 \text{ шт.} + (100 \text{ шт.} + 80 \text{ шт.} + 50 \text{ шт.}) = 260 \text{ шт.}$

Таким образом, средняя стоимость единицы товара равна:

$239\,500 \text{ руб.} / 260 \text{ шт.} = 921 \text{ руб.}$

На основе средней стоимости единицы товара определим величину расходов, которые можно учесть в сентябре:

$230 \text{ шт.} \times 921 \text{ руб.} = 211\,830 \text{ руб.}$

Метод списания по стоимости каждой единицы товара подходит в том случае, если можно организовать учет по каждой единице товара. Тогда в расходы включается стоимость именно той единицы, которая была продана.

Обычно такой метод используют организации, которые торгуют уникальными, единичными товарами либо у которых небольшой ассортимент продукции.

Пример. Списание расходов по стоимости каждой единицы товара

Условие

Организация "Крона" торгует импортным оборудованием и учитывает покупные товары по стоимости каждой единицы. По договору поставки в августе организация приобрела для перепродажи деревообрабатывающий станок стоимостью 900 000 руб., который был полностью оплачен. В сентябре станок был продан организации "Прогресс" за 1 300 000 руб.

Решение

Таким образом, в сентябре в расходах будет учтена стоимость приобретения станка в размере 900 000 руб.

Письма Минфина России от 28.07.2014 N 03-11-11/36937, от 17.02.2014 N 03-11-09/6275 (направлено Письмом ФНС России от 18.03.2014 N ГД-4-3/4801) разъясняют, что расходы на оплату товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, признаются в составе расходов

при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения после фактической передачи товаров покупателю независимо от того, оплачены они покупателем или нет.

В Письме Минфина России от 25.04.2017 N 03-11-11/24828 сообщается, что расходы на оплату товара, приобретенного у иностранного поставщика, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату осуществления расходов, а учитываются при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, по мере реализации приобретенных товаров.

Из Писем Минфина России от 01.09.2016 N 03-11-06/2/51055, от 30.05.2016 N 03-11-06/2/31125 следует, что расходы на почтовые услуги, связанные с нерезализованными товарами, в том числе через компьютерные сети, в целях налогообложения при применении УСН налогоплательщиками не учитываются.

Письмо Минфина России от 22.01.2016 N 03-03-06/1/2227 сообщает, что расходы по приобретению ценных бумаг учитываются налогоплательщиком, применяющим УСН, в составе расходов при реализации этих ценных бумаг.

Письмо Минфина России от 10.02.2015 N 03-11-11/5502 разъясняет, что индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды деятельности "Подготовка к продаже собственного недвижимого имущества" и "Покупка и продажа собственного недвижимого имущества", применяющие УСН, при определении объекта налогообложения вправе уменьшить полученные доходы на сумму фактически понесенных ими расходов по оплате стоимости объектов недвижимости, которые приобретаются ими с целью дальнейшей перепродажи, в момент их реализации.

Письмо Минфина России от 29.03.2019 N 03-11-11/21804 разъясняет, что оплаченную стоимость земельного участка, который был приобретен **для перепродажи**, налогоплательщик учитывает в расходах в момент его продажи. Если земельный участок куплен как основное средство, т.е. **не для перепродажи** (например, для строительства или вместе со стоящим на нем зданием), - его оплаченную стоимость в расходах учесть нельзя.

Согласно *Письму Минфина России от 07.08.2013 N 03-11-06/2/31883* стоимость товаров, фактически не оплаченная поставщикам и списанная как просроченная кредиторская задолженность, не может быть учтена в расходах при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

5. Особенности признания в учете при УСН некоторых видов материальных 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:

- сырья и (или) материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (*подпункты 1, 4*);

- материалов, используемых для упаковки или иных производственных и хозяйственных нужд (*подпункт 2*);
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды (включая СИЗ) и другого имущества стоимостью менее 100 000 руб. (*подпункт 3*);
- топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, трансформацию и передачу энергии (*подпункт 5*);
- приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними лицами, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика (*подпункт 6*).

Кроме этого, материальными расходами являются затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией ОС и иного имущества природоохранного назначения (*подпункт 7 пункта 1 статьи 254 НК РФ*), в частности:

- затраты на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если иное не установлено *ст. 261 НК РФ*;
- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ;
- технологические потери при производстве и (или) транспортировке.

Пункт 2 статьи 346.17 НК РФ, Письма Минфина России от 26.04.2016 N 03-11-06/2/24019, от 29.04.2015 N 03-11-11/24918) 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.

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 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.

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 ИП 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.

*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*)).*

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 приобретение моющих (чистящих) средств для поддержания чистоты в офисе	Письма Минфина России от 17.01.2020 N 03-11-11/1827, от 16.08.2019 N 03-11-11/62254
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
Расходы на приобретение комплектующих для компьютеров	Письмо Минфина России от 11.09.2019 N 03-11-11/69903
Оплата коммунальных услуг	Письмо Минфина России от 18.01.2018 № 03-11-06/2/2042
Услуги производственного характера, оказанные физическим лицом – плательщиком НПД	Письма Минфина России от 01.10.2020 № 03-11-11/85985, от 27.05.2020 № 03-11-11/44579
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
Потери от порчи продовольственных товаров в общественном питании в пределах норм естественной убыли	Письмо Минфина России от 07.08.2020 N 03-11-06/2/69377
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 01.04.2019 N 03-11-11/22204
Производство кинофильмов, видеофильмов и телевизионных программ	
Затраты на оплату услуг сторонних организаций и индивидуальных предпринимателей по производству телепрограмм	Письмо Минфина России от 15.01.2018 N 03-11-06/2/1118
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
Торговая деятельность	
Стоимость товаров, приобретенных подотчетным лицом для дальнейшей реализации	Письмо Минфина России от 11.02.2021 N 03-11-11/9094
Химчистка одежды, подлежащей реализации	Письмо Минфина России от 19.03.2020 N 03-11-11/21131
Услуги по подбору персонала	
Расходы по размещению вакансий в газетах, журналах и на интернет-сайтах	Письма Минфина России от 01.06.2021 N 03-11-11/42636, от 16.08.2012 N 03-11-06/2/111

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*);
- расходы в виде платежей за использование радиочастотного спектра (*Письмо Минфина России от 27.01.2020 N 03-11-11/4458*);
- на приобретение имущественных прав, в том числе по договору уступки прав требования (*Письма Минфина России от 03.02.2021 N 03-11-06/2/6814, от 08.12.2020 N 03-11-11/107025, от 30.11.2020 N 03-11-11/104754, от 02.12.2019 N 03-11-11/93316*). Схожий вывод по данному вопросу содержится в *Определении ВС РФ от 09.04.2018 N 309-КГ17-23668 по делу N А47-9800/2016*;
- по договорам участия в долевом строительстве до момента получения недвижимости в собственность (*Письма Минфина России от 17.04.2020 N 03-11-06/2/31246, от 26.08.2019 N 03-11-11/65390*);

- на плату за право размещения недвижимости на земельном участке, находящемся в муниципальной собственности (*Письмо Минфина России от 27.08.2020 N 03-11-06/2/75173*);
- 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 26.05.2014 N 03-11-06/2/24963, 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.

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.

Порядок учета расходов при смене объекта 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*).

Определение Верховного суда от 09.12.2019 № 305-ЭС19-22147 по делу N А40-286782/2018

По мнению налогоплательщика, ИФНС неправомерно доначислила налог по УСН по итогам камеральной проверки представленной декларации.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, он исчислил и уплатил налог и авансовые платежи по объекту "доходы, уменьшенные на расходы", хотя, направляя уведомление о переходе на УСН с момента создания, указал в качестве объекта налогообложения "доходы". Уведомления об изменении объекта налогообложения в порядке п. 2 ст. 346.14 НК РФ общество не направляло. Произвольное изменение объекта налогообложения привело к неверному определению размера налога, подлежащего уплате за налоговый период.

Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26.04.2019 N Ф01-1563/2019 по делу N А28-10065/2018

Налоговый орган направил налогоплательщику сообщение о несоответствии его требованиям, установленным для применения УСН, в котором указал на неправомерное применение обществом с даты его создания УСН ввиду превышения 25-процентной доли участия в обществе другой организации. Обществу указано на необходимость представить в налоговый орган декларации по общей системе налогообложения.

По мнению общества, оно правомерно применяло УСН, поскольку на дату подачи уведомления в налоговый орган доля участия иного юридического лица в капитале общества отсутствовала. Суд признал сообщение ИФНС законным. Тот факт, что на момент подачи в налоговый орган уведомления о переходе на УСН участником общества являлось физическое лицо с долей участия 100 процентов, не свидетельствует о правомерности применения УСН, поскольку на момент учреждения общества в предыдущем месяце его учредителем с долей участия 100 процентов являлась организация.

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*).

Условия применения УСН

1. Доходы в 2022 году - не больше **219,2 млн руб.** При доходах от **164,4 млн руб. до 219,2 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 123,3 млн руб.** (112,5 млн руб. x 1,096).

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, микрофинансовые организации и некоторые другие организации.

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11.02.2021 N Ф09-136/21 по делу N А60-23021/2020

По мнению налогового органа, налогоплательщик не вправе применять УСН, поскольку является микрофинансовой организацией и осуществляет микрофинансовую деятельность.

Как указал суд, признавая позицию налогового органа неправомерной, согласно приказу Центрального банка РФ налогоплательщик прекратил осуществлять микрофинансовую деятельность, и, соответственно, в момент подачи уведомления о переходе на УСН не имел ограничений, установленных для ее применения.

Таким образом, имея в ЕГРЮЛ ОКВЭД 64.19, **но не осуществляя при этом микрофинансовую деятельность**, налогоплательщик вправе применять УСН, соблюдая порядок, установленный *статьей 346.13 НК РФ*. Деятельность, связанная с возвратом дебиторской задолженности по договорам микрофинансовых займов через суды, не препятствует переходу налогоплательщика на УСН.

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.11.2019 N Ф04-5707/2019 по делу N А70-2853/2019

В *Налоговом кодексе РФ* указано, что на УСН не могут перейти плательщики, которые занимаются **добычей и реализацией** полезных ископаемых (*подпункт 8 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ*). То есть запрет возможен одновременно при ведении двух видов деятельности - добыче и реализации.

Но в данном случае компания добывала минеральную воду не для реализации. Лицензия давала право фирме пользоваться недрами и добывать подземную минеральную воду для бальнеологических целей. Она использовала ее для лечебного бассейна. Компания не расфасовывала воду и не продавала ее, то есть не занималась реализацией. Она оказывала услуги бассейна.

Дополнительным аргументом стало то, что компания не учитывала воду на счете 41 как товар. Так как реализации в понятии *статьи 39 НК РФ* не было, апелляция и кассация решили спор в пользу компании. Сама по себе лицензия на добычу не может быть основанием, чтобы отказать компании в праве на применение УСН.

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.

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 08.08.2020 N Ф08-5926/2020 по делу N А53-22588/2019

Инспекция сочла применение предпринимателем УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" неправомерным и доначислила налог, исходя из объекта "доходы", поскольку ИП не представил доказательств направления уведомления о смене объекта налогообложения.

Однако судьи рассуждали иначе. Ведь за спорный период ИП представил налоговую декларацию в рамках УСН с объектом "доходы минус расходы", и заявленные расходы были проверены и подтверждены инспекцией. Также за спорный период инспекция выставляла предпринимателю требования об обязанности уплаты недоимки по налогу с указанием, что он применяет УСНО с объектом налогообложения "доходы минус расходы". То, что инспекция сформировала и выставила требования, арбитры оценили как доказательство информированности инспекции о фактическом применении ИП в спорном периоде УСНО с объектом налогообложения "доходы минус расходы".

Из Постановления Арбитражного суда Московского округа от 08.05.2019 по делу N А40-245402/2017 следует, что если налоговый орган принимал от налогоплательщика налоговую декларацию с измененным объектом налогообложения без каких-либо возражений, то даже при отсутствии уведомления налогоплательщика об изменении объекта налогообложения налоговый орган фактически признает правомерность применения налогоплательщиком УСН с измененным объектом налогообложения. То есть налоговый орган уведомляется об изменении объекта налогообложения не подачей уведомления, а подачей налоговой декларации.

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 2022 года, то вернуться на нее сможете не раньше 1 января 2024 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.