



МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ
2022
www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

Особенности применения УСН в 2023 году. Сложности перехода

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

Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



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

1. Особые положения для упрощенцев в 2023 году.

Автоматизированная УСН: нюансы перехода на АУСН и утраты права на нее.

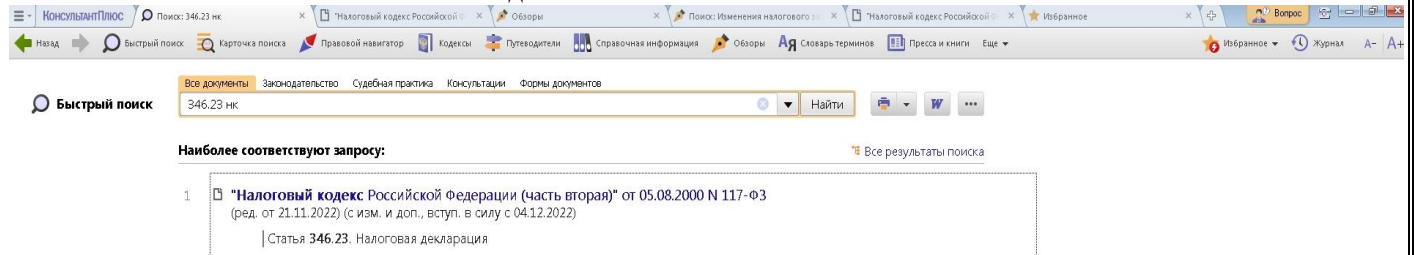
**2. Условия и порядок перехода на традиционную «упрощёнку»
с других режимов налогообложения.**

Порядок учета расходов при смене объекта налогообложения.

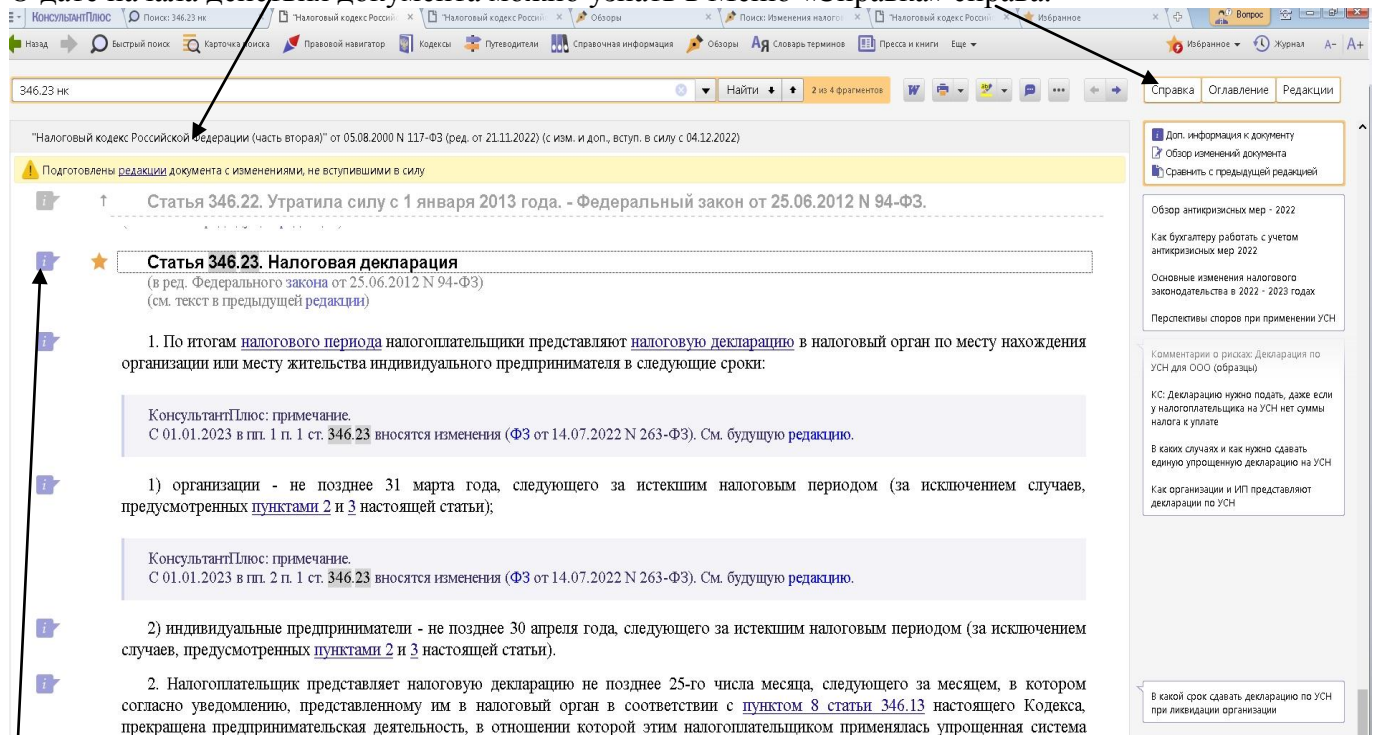
БЫСТРЫЙ ПОИСК

Пример 1.

Найти статью 346.23. Налогового кодекса РФ.



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



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»

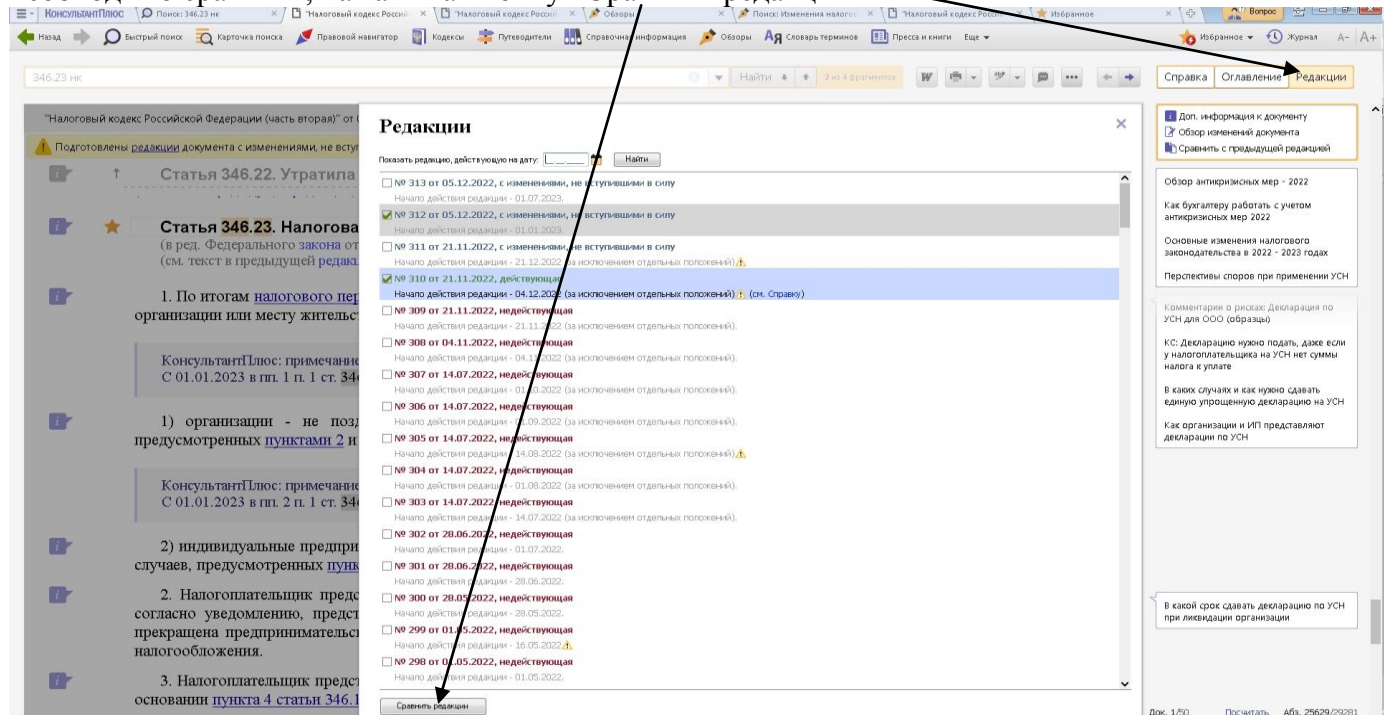
Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

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

Пример 3.

Сравнение редакций

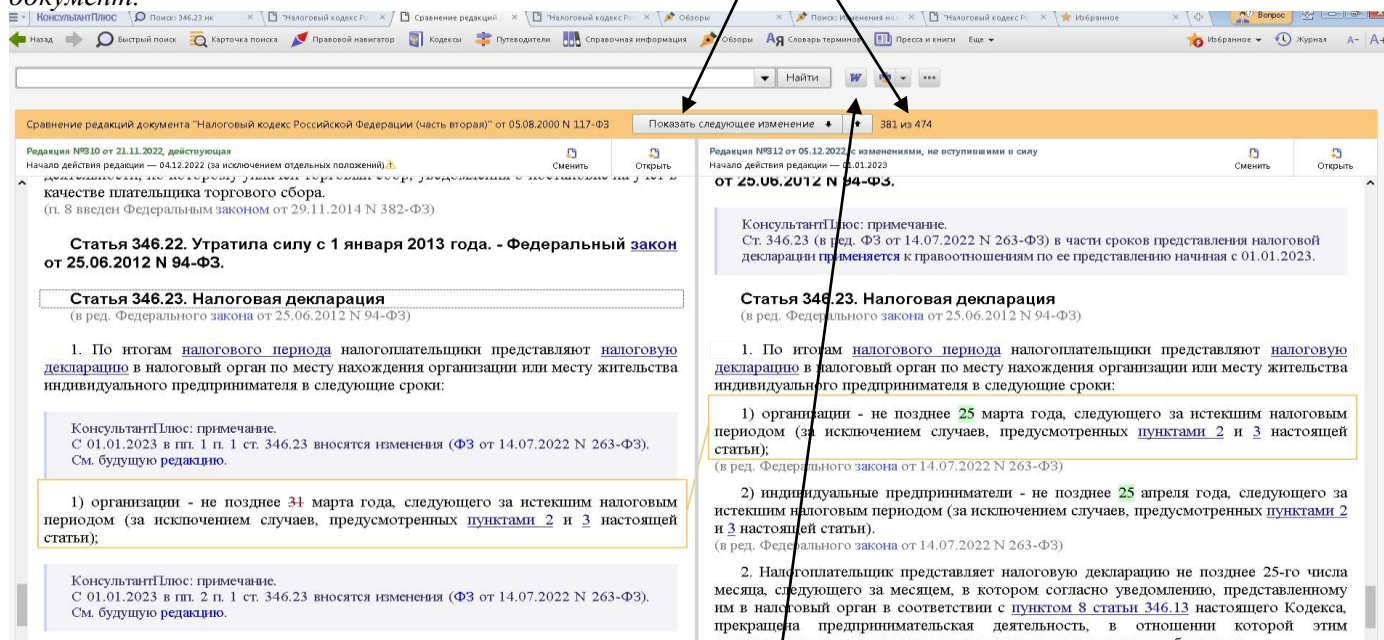
Справа необходимо зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»



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.

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.

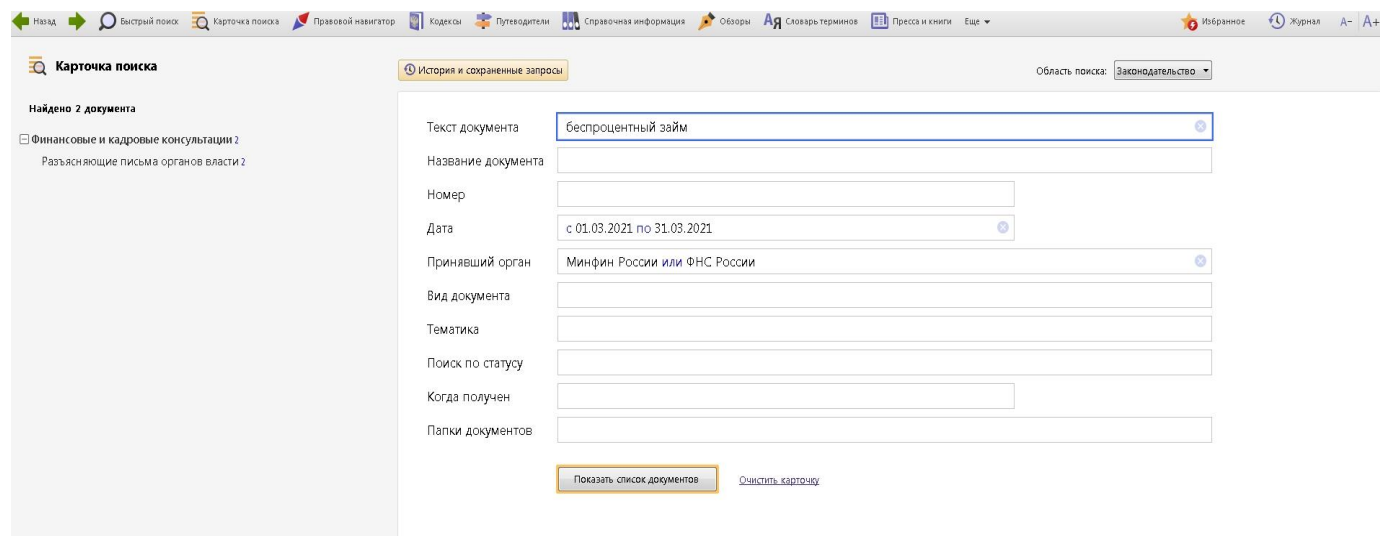
Найти информацию по вопросу - какие налоги учитываются в расходах при УСН?

- 3. Особенности определения налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.
Доходы от реализации и внереализационные доходы.**
- 4. Порядок учета расходов на приобретение (создание) основных средств и нематериальных активов.
Последствия продажи (передачи) ОС и НМА до истечения трех (десяти) лет с момента учета расходов на их приобретение.**

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 6.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от марта 2021 года, в котором 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.



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

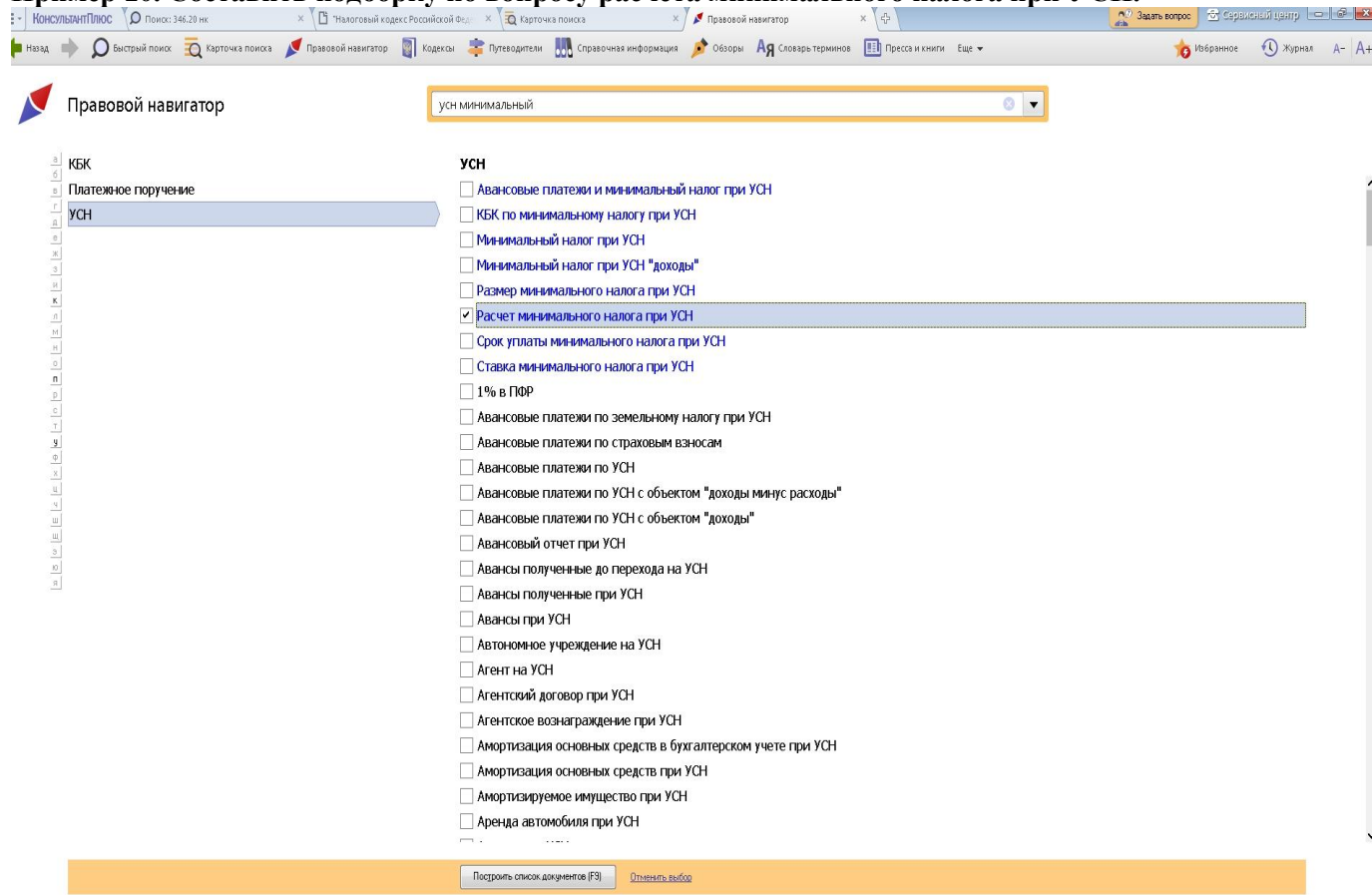
выбрать 

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

6. Последствия при утрате права на применение УСН.

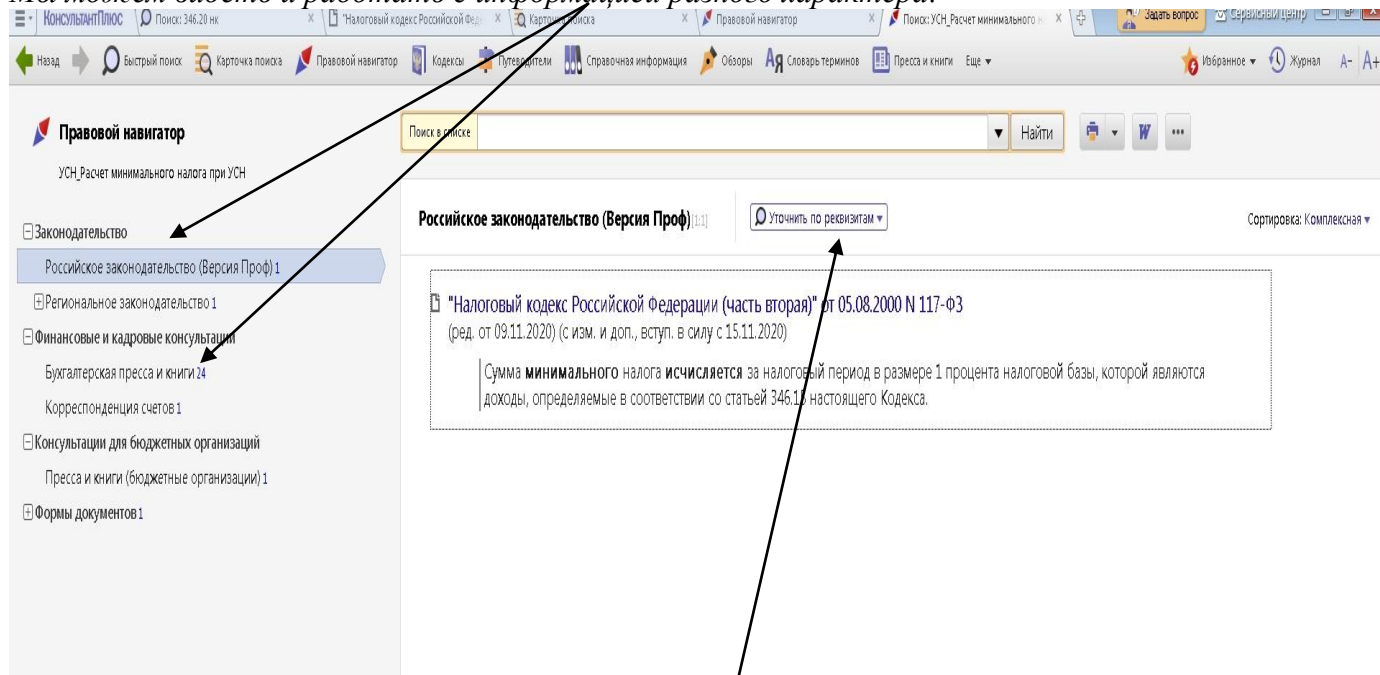
Порядок исчисления НДС и выставления счетов-фактур при переходе на ОСН.

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



Будет построен структурированный дерево-список.

Мы можем видеть и работать с информацией разного характера:



Можно уточнить список по различным основаниям.

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

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

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

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

В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:

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

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

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

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

Пример

Поставить данный документ/фрагмент на контроль

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

Пример

Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

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

2 вариант

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

Пример

Можно сохранить документы в папку

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

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

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

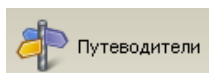
На полях могут быть размещены: ссылки на готовые решения; основные выводы из практики; позиции судов; позиции ведомств; образцы заполнения документов и др.

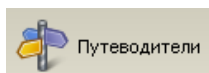
СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ – информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

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

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

ПУТЕВОДИТЕЛИ КОНСУЛЬТАНТПЛЮС



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

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

другие

1. Особые положения для упрощенцев в 2023 году.

Автоматизированная УСН: нюансы перехода на АУСН и утраты права на нее.

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 **2023 год** он равен **1,257** (*Приказ Минэкономразвития России от 19.10.2022 N 573*). Соответственно, повышенные ставки налога применяются, если доходы в 2023 году превысили лимит **188,55 млн руб.**, но составили не более **251,4 млн руб.** (*пункт 1.1 статьи 346.20 НК РФ*).

Пример 1. Расчет налога при УСН "доходы" с повышенной ставкой

Условие

Организация применяет УСН "доходы". Средняя численность работников - 90 человек. 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 16,0 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 - 16,0 млн руб. (3,6 млн руб. + (215 млн руб. - 60 млн руб.) x 8%).

Пример 2. Расчет налога при УСН "доходы минус расходы" с повышенной ставкой

Условие

Организация применяет УСН "доходы минус расходы". Средняя численность работников - 95 человек.

Доходы нарастающим итогом за 1 квартал - 45 млн руб., за полугодие - 70 млн руб., за 9 месяцев - 190 млн руб., за год - 235 млн руб.

Расходы нарастающим итогом за 1 квартал - 30 млн руб., за полугодие - 48 млн руб., за 9 месяцев - 165 млн руб., за год - 205 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 4,9 млн руб.

Исчисленный налог за 1 квартал - 2,25 млн руб. ((45 млн руб. - 30 млн руб.) x 15%); за полугодие - 3,3 млн руб. ((70 млн руб. - 48 млн руб.) x 15%); за 9 месяцев - 3,9 млн руб. (3,3 млн руб. + ((190 млн руб. - 165 млн руб.) - (70 млн руб. - 48 млн руб.)) x 20%); за год - 4,9 млн руб. (3,3 млн руб. + ((235 млн руб. - 205 млн руб.) - (70 млн руб. - 48 млн руб.)) x 20%).

Федеральным законом от 09.03.2022 N 47-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" внесены изменения в пункт 3 статьи 346.12 НК РФ, в соответствии с которыми с **1 января 2023 года** не вправе применять упрощенную систему налогообложения налогоплательщики, осуществляющие производство ювелирных и других

изделий из драгоценных металлов или оптовую (розничную) торговлю ювелирными и другими изделиями из драгоценных металлов.

В Письме Минфина России от 25.08.2022 N 03-11-06/2/82922 сообщается, что налогоплательщиками, осуществляющими предпринимательскую деятельность по реализации монет из драгоценных металлов (серебро, золото), с 1 января 2023 года упрощенная система налогообложения не применяется, поскольку в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2), утвержденным приказом Ростехрегулирования от 31.01.2014 N 14-ст, к производству ювелирных и других изделий из драгоценных металлов относится в том числе чеканка монет (код 32.11).

Законом Московской области от 26.11.2021 N 227/2021-ОЗ "О внесении изменений в Закон Московской области "О ставках налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения" и в Закон Московской области "О патентной системе налогообложения на территории Московской области" для тех, кто осуществляет вид деятельности из установленного перечня, и применяет УСН с объектом "доходы минус расходы", продлили до конца 2023 года действие льготной ставки 10%.

Автоматизированная УСН: нюансы перехода на АУСН и утраты права на нее

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.

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 НДФЛ (ст. 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ). Обязанности налогового агента по НДФЛ можно исполнить двумя путями:

- **Самостоятельно** исчислить НДФЛ, 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 НДФЛ (по каждому физлицу с указанием идентифицирующих его данных).

- **Поручить уполномоченной кредитной организации**, чтобы она исчислила НДФЛ 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 НДФЛ, 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 НДФЛ 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 НДФЛ 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).

Пример 3. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН

Пример № 3		
ИП без работников Годовой доход – 480 000 рублей Объект – «доходы»		
Платежи	УСН 6 %	АУСН 8%
Налог исчисленный	28 800	38 400
Страховые взносы за себя	43 211	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Взносы с превышения 300 тыс. руб. - 1 %	1 800	0
Налог к уплате	0	38 400
Всего налоговая нагрузка	45 011	40 440

Пример 4. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН

Пример № 4

ИП без работников
 Годовой доход – 1 млн руб.
 Объект - «доходы»



Платежи	УСН 6 %	АУСН 8%
Налог исчисленный	60 000	80 000
Страховые взносы за себя	43 211	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Взносы с превышения 300 тыс. руб. - 1 %	7000	0
Налог к уплате	9 789	80 000
Всего налоговая нагрузка	60 000	82 040

Пример 5. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН

Пример № 5

ИП без работниками, объект «доходы минус расходы»
 Доход за год – 4 500 000 руб. (доход получен в декабре)
 Расходы без учёта страховых взносов – 4 200 000 руб.
 Страховые взносы – 85 211руб. (34 445 руб. + 8 766 руб.
 + 1% x (4 500 000 руб. – 300 000 руб.))



Платежи	УСН 15 %	АУСН 20%
Страховые взносы	85 211	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Налоговая база	214 789 (4,5 млн – 4,2 млн – 85 211 руб.)	297 960 (4,5 млн – 4,2 млн – 2 040 руб.)
Налог к уплате	32 218	59 592
Минимальный налог	45 000 (1% с дохода за год)	135 000 (3% с дохода за месяц)
Всего налоговая нагрузка	130 211	137 040

Пример 6. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН

Пример № 6

ООО с 5 работниками, объект «доходы минус расходы»
 Доход за год — **48 000 000 руб.** (доход получен в декабре)
 Расходы без учёта страховых взносов — **42 000 000 руб.**
 Страховые взносы за 5 работников — **1 500 000 руб.**



Платежи	УСН 15 %	АУСН 20%
Страховые взносы	1 500 000	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Налоговая база	4 500 000 (48 млн руб. – 42 млн руб. – 1,5 <u>мдн</u> руб.)	5 997 960 (48 млн руб. – 42 млн руб. – 2 040 руб.)
Налог к уплате	675 000	1 199 592
Всего налоговая нагрузка	2 175 000	1 201 632

Организация/ИП, которые нарушат хотя бы одно условие, позволяющее применять АУСН, утратят право на этот спецрежим с начала календарного месяца, в котором допущено нарушение.

Например, если доходы с начала года в текущем месяце превысят 60 млн руб. или средняя численность работников за месяц будет больше 5 человек.

Тогда с этого месяца организация/ИП в общем случае считаются перешедшими на общую систему налогообложения.

В соответствии с ч. 6 ст. 4 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ плательщик обязан уведомить инспекцию об утрате права на АУСН через личный кабинет на сайте ФНС России не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были допущены нарушения.

Если организация поручала уполномоченному банку подавать уведомление о переходе на АУСН, то через него же можно уведомить и об утрате права на спецрежим (ч. 6 ст. 4 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ).

Если несоблюдение условий ИФНС обнаружит раньше плательщика, тогда она сама сообщит ему об утрате права на АУСН. Уведомление об этом инспекция разместит в ЛК **в течение 10 дней** с даты обнаружения нарушений (ч. 8 ст. 4 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ).

В то же время "слетевшие" с АУСН организация или ИП вместо общего режима могут сразу применять обычную упрощенку или уплачивать ЕСХН. Для этого уведомление о переходе на УСН или уплату ЕСХН нужно подать в ИФНС (*ч. 9 ст. 4 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ*):

- или одновременно с направлением в инспекцию уведомления об утрате права на АУСН;
- или не позднее 30 дней со дня получения в ЛК уведомления от ИФНС об утрате права на УСН.

2. Условия и порядок перехода на традиционную «упрощёнку» 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 N 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 *пункта 2 статьи 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 ИП совмещал патентную систему налогообложения с УСН и нарушил ограничения по ПСН. Тогда применять УСН он должен с начала периода, на который у ИП был патент (*пункт 1 статьи 346.13, пункт 6 статьи 346.45 НК РФ*).

Условия применения УСН

1. Доходы в 2023 году - не больше **251,4 млн руб.** При доходах **от 188,55 млн руб. до 251,4 млн руб.** налог надо платить по повышенным ставкам. Для перехода с ОСН на УСН с **2023 года** доходы за 9 месяцев 2022 года должны быть **не более 141,4125 млн руб.** (112,5 млн руб. x 1,257). Для вновь созданных организаций это условие не действует.

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 неправомочной, 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 код 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.

Н 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 УСН 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 УСН 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.

Порядок учета расходов при смене объекта налогообложения

Согласно *пункту 2 статьи 346.14 НК РФ* объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган **до 31 декабря** года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

Порядок учета затрат на приобретение товаров для перепродажи при переходе на УСН "доходы минус расходы", в первую очередь, зависит от момента оплаты товара (*Письма Минфина России от 22.09.2021 N 03-11-06/2/76771, от 02.03.2020 N 03-11-06/2/15228, от 27.11.2019 N 03-11-11/92033, от 26.04.2019 N 03-11-11/30819, от 22.03.2019 N 03-11-11/19214*):

- **если товары приобретены до, а оплачены после перехода** на УСН "доходы минус расходы", учесть расходы можно в обычном порядке - на момент реализации товаров (*подпункт 2 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ*). Одновременно учитывается в расходах "входной" ("ввозной") НДС по ним;

- **если товары приобретены и оплачены до перехода** на УСН "доходы минус расходы", учесть затраты не получится, даже если товар реализовали уже после смены объекта (*пункт 4 статьи 346.17 НК РФ*).

Ранее в *Письме Минфина России от 18.10.2017 N 03-11-11/68187* разъяснялось, что можно признавать затраты, оплаченные на УСН "доходы", если товары реализовали уже после смены объекта. Но с учетом более поздних разъяснений такая позиция может привести к спору с налоговым органом.

Порядок учета стоимости сырья и материалов при переходе на УСН "доходы минус расходы", в первую очередь, зависит от момента оплаты сырья, материалов и прочих материальных расходов (*подпункт 5 пункта 1, пункта 2 статьи 346.16 НК РФ*):

- **если их приобрели на УСН "доходы", а оплатили после смены объекта**, расходы признаются в обычном порядке - на дату оплаты. При этом оплаченные сырье и материалы должны быть оприходованы на складе (*подпункт 1 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 26.05.2014 N 03-11-06/2/24949*).

Одновременно в расходах учитывается "входной" ("ввозной") НДС по этим материальным расходам;

- **если их приобрели и оплатили на УСН "доходы"**, учесть их стоимость после смены объекта нельзя (*подпункт 4 статьи 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 18.10.2017 N 03-11-11/68187*);

- **если их оплатили на УСН "доходы", а получили после изменения объекта** и списали в производство в период использования УСН "доходы минус расходы", то согласно *Письму Минфина России от 14.10.2020 N 03-11-06/2/89944* расходы можно учесть на основании *подпункта 5 пункта 1, пункта 2 статьи 346.16 НК РФ*.

Учесть расходы на ОС при переходе на УСН "доходы минус расходы" можно, если ОС введены в эксплуатацию уже после перехода на УСН "доходы минус расходы". Учесть можно даже те расходы, которые оплачены еще на УСН "доходы" (*подпункт 1 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ, Письма Минфина России от 11.12.2019 N 03-11-11/96917, от 17.08.2018 N 03-11-11/58541, от 18.10.2017 N 03-11-11/68187*). НДС по основному средству включается в первоначальную стоимость ОС.

В других случаях после перехода на УСН "доходы минус расходы" учесть затраты на ОС, которые приобретены до смены объекта нельзя. Остаточная стоимость ОС на дату смены объекта не определяется (*пункт 4 статьи 346.17, пункт 2.1 статьи 346.25 НК РФ, Письмо Минфина России от 29.10.2019 N 03-11-11/83088*).

Учесть зарплату и страховые взносы при переходе на УСН "доходы минус расходы" можно, если одновременно соблюдаются следующие условия (*подпункты 1, 3 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ*):

- зарплата и страховые взносы выплачены после смены объекта;
- они выплачены за период, когда применяется УСН с объектом "доходы минус расходы".

После смены объекта нельзя учесть зарплату и взносы за период применения УСН "доходы", даже если деньги перечислили уже на УСН "доходы минус расходы" (*пункт 4 статьи 346.17 НК РФ, Письма Минфина России от 26.05.2014 N 03-11-06/2/24949, от 07.09.2010 N 03-11-06/2/142*).

Например, нельзя признать в расходах зарплату и взносы за декабрь, которые перечислили в январе, после перехода на новый объект.

Учесть расходы по аренде при переходе на УСН "доходы минус расходы" можно, если соблюдаются следующие условия (*пункт 2 статьи 346.17 НК РФ*):

- арендная плата перечислена после смены объекта налогообложения;
- это плата за период применения УСН "доходы минус расходы".

Нельзя учесть в расходах арендную плату в следующих случаях:

- 1) если это плата за период применения УСН "доходы" (даже если она перечислена после смены объекта) (*пункт 4 статьи 346.17 НК РФ*);
- 2) если это плата за период применения УСН "доходы минус расходы", но перечислили ее, когда применяли УСН "доходы". В этом случае момент признания расходов - дата оплаты - относится к периоду, когда учитывать расходы не могли (*пункты 2, 4 статьи 346.17, пункт 1 статьи 346.18 НК РФ, Письмо Минфина России от 21.06.2016 N 03-11-11/36120*).

Расходы по кредитам и займам при переходе на УСН "доходы минус расходы" в виде процентов учитываются, если они перечислены уже после перехода на УСН "доходы минус расходы". Проценты, уплаченные на УСН "доходы", учесть нельзя (*подпункт 1 пункта 2, пункт 4 статьи 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 29.01.2019 N 03-11-11/4867*).

3. 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*.

С 1 января 2023 года на основании *подпункта 2 пункта 1 статьи 251 НК РФ* при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде обеспечительного платежа в качестве обеспечения обязательств.

В *Письме Минфина России от 31.05.2016 N 03-03-06/1/31325* разъяснялось, что к обеспечительному платежу могут быть применены положения *подпункта 2 пункта 1 статьи 251 НК РФ*, поскольку обеспечительный платеж и залог, являясь способами обеспечения исполнения обязательств, имеют общую правовую основу.

При этом на основании *пункта 32 статьи 270 НК РФ* при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога, обеспечительного платежа.

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 организации (иностранному гражданину) до **1 марта 2022 года**.

Согласно абзацу 4 подпункта 21.5 пункта 1 статьи 251 НК РФ, Письму Минфина России от 03.10.2022 N 03-03-06/1/95263 при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде сумм прекращенных в **2022 году** обязательств, в том числе связанных с выплатой иностранному участнику общества с ограниченной ответственностью действительной стоимости доли при выходе в **2022 году** из состава участников такого общества или в результате его исключения в **2022 году** из состава участников в судебном порядке.

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 независящему лицу.

Необходимо иметь документы, которые подтверждают 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-ПЗ/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.

d. при прощении долга

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

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

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

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

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

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

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

4. Порядок учета расходов на приобретение (создание) основных средств и нематериальных активов. Последствия продажи (передачи) ОС и НМА до истечения трех (десяти) лет с момента учета расходов на их приобретение.

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 ФСБУ 26/2020, пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ)	При покупке: - нового ОС - накладная; - ОС, бывшего в употреблении (эксплуатации), - акт ОС-1. При строительстве: - силами подрядчика - акт о выполнении работ, справка КС-3, акт КС-11; - своими силами - накладные на приобретение и отпуск материалов, бухгалтерская справка-расчет
Проценты по кредиту (займу), привлеченному для приобретения ОС, признаваемого инвестиционным активом (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 7. 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>I квартал</i>	<i>Полугодие</i>	<i>9 месяцев</i>	<i>2022 год</i>
<i>За I квартал 400 тыс. руб.</i>	<i>100 тыс. руб.</i>	<i>100 тыс. руб.</i>	<i>100 тыс. руб.</i>	<i>100 тыс. руб.</i>
<i>За II квартал 600 тыс. руб.</i>	-	<i>200 тыс. руб.</i>	<i>200 тыс. руб.</i>	<i>200 тыс. руб.</i>
<i>За III квартал 400 тыс. руб.</i>	-	-	<i>200 тыс. руб.</i>	<i>200 тыс. руб.</i>
<i>За IV квартал 200 тыс. руб.</i>	-	-	-	<i>200 тыс. руб.</i>

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.

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 (пункт 3.12 Порядка заполнения книги учета доходов и расходов при 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.

**Последствия продажи (передачи) ОС и НМА до истечения
трех (десяти) лет с момента учета расходов на их приобретение**

Если ОС проданы раньше срока, указанного в пункте 3 статьи 346.16 НК РФ, то налоговую базу придется пересчитать начиная с периода, когда были списаны затраты на это ОС. Так, нужно будет убрать расходы, которые учли в ускоренном порядке, а вместо них начислить и учесть амортизацию (статьи 256 - 259.3, пункт 3 статьи 346.16 НК РФ).

Если после такого пересчета налог (авансовый платеж) к уплате окажется больше, то нужно доплатить налог и пени, отразить корректировки в учете и сдать уточненные декларации (пункт 1 статьи 81, пункт 3 статьи 346.16 НК РФ).

Пересчитать базу по УСН придется (пункт 3 статьи 346.16 НК РФ):

- по ОС, срок полезного использования которых 15 лет и меньше, - если они проданы в течение трех лет с момента, когда были учтены на УСН расходы на их покупку (создание, модернизацию, реконструкцию, достройку);

- по ОС, срок полезного использования которых больше 15 лет, - если они проданы в течение 10 лет с момента покупки (создания).

При пересчете базы по налогу при УСН компания вправе применить все положения по начислению амортизации, предусмотренные главой 25 НК РФ, в том числе и касающиеся использования амортизационной премии (пункт 9 статьи 258, пункт 4 статьи 259 НК РФ).

Поскольку никаких исключений глава 26.2 НК РФ не предусматривает, амортизационная премия может быть применена при "досрочной" продаже ОС, приобретенного как до, так и после перехода на спецрежим.

Пример 8. Применение амортизационной премии при продаже ОС, приобретенного до перехода на УСН

Условие

В период применения общего режима компания приобрела автомобиль за 1 245 000 руб. СПИ установлен равным 37 месяцам, норма амортизации - 2,7027027% (1/37 x 100%), ежемесячная сумма амортизации составила 33 648,65 руб. (1 245 000 руб. x 2,7027027%). С 2017 г. организация перешла на УСН. Остаточная стоимость авто на дату перехода - 908 513,50 руб. Амортизационная премия при вводе автомобиля в эксплуатацию не применялась. В марте 2019 г. автомобиль продан.

Решение

Для целей исчисления налога при УСН организация учла в расходах 50% стоимости автомобиля в 2017 г. и 30% - в 2018 г. (равными долями за отчетные периоды). То есть компания признала в "упрощенных" расходах 454 256,75 руб. (908 513,50 руб. x 50%) в 2017 г. и 272 554,05 руб. (908 513,50 руб. x 30%) в 2018 г. Эти суммы из состава расходов полностью исключаются.

Взамен компания учтет в расходах:

- за 2017 г. общую сумму 478 811,17 руб., в том числе:

а) амортизационную премию в размере 272 554,05 руб. (908 513,50 руб. x 30%);

б) сумму амортизации в размере 206 257,12 руб. ((908 513,50 руб. - 272 554,05 руб.) x 2,7027027% x 12 мес.);

- за 2018 г. - сумму амортизации в размере 206 257,12 руб. ((908 513,50 руб. - 272 554,05 руб.) x 2,7027027% x 12 мес.);

- за январь - март 2019 г. - сумму амортизации в размере 51 564,28 руб. ((908 513,50 руб. - 272 554,05 руб.) x 2,7027027% x 3 мес.).

Остаточная стоимость автомобиля, включая которую в расходы очень рискованно, составит 171 880,93 руб. (908 513,50 руб. - 478 811,17 руб. - 206 257,12 руб. - 51 564,28 руб.).

Применение амортизационной премии при пересчете базы за 2017 г. приведет к появлению излишне уплаченного налога (сумма амортизации, начисленной по правилам *главы 25 НК РФ*, и сумма амортизационной премии больше расходов, признанных в соответствии с положениями *главы 26.2 НК РФ*). И по общему правилу компания могла бы не подавать уточненку, а учесть расходы текущим периодом (*пункт 1 статьи 54 НК РФ*; *Письмо ФНС России от 11.08.2017 N СД-4-3/15906*).

Но при пересчете налога за 2018 г. возникнет недоимка. И если компания уже подала декларацию за 2018 г., то она обязана уточнить свои обязательства. Также придется погасить пени по срокам уплаты авансовых платежей. То есть в нашем случае компании лучше подать уточненку и за 2017 г., чтобы образовавшаяся переплата перекрыла эту недоимку.

Если при продаже ОС пришлось пересчитать расходы на УСН исходя из начисленной по нему амортизации, то в большинстве случаев у налогоплательщика сформируется остаточная стоимость. Однако списать ее в расходы при продаже ОС, как это делают в налоге на прибыль, не получится. В *Письмах Минфина России от 02.06.2021 N 03-11-06/2/43690, от 19.11.2020 N 03-11-06/2/100677, от 26.04.2019 N 03-11-11/30795* разъясняется, что такого вида расходов, как остаточная стоимость ОС, нет в закрытом перечне в *пункте 1 статьи 346.16 НК РФ*.

Есть более раннее разъяснение Минфина России, где сказано, что учесть остаточную стоимость при продаже ОС на УСН можно (*Письмо от 24.10.2018 N 03-11-11/76344*).

В *Определении Верховного Суда РФ от 18.05.2020 N 304-ЭС20-1243 (приведено в пункте 7 Обзора правовых позиций Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ по вопросам налогообложения за второй квартал 2020 г.)* сделан вывод, что *глава 26.2 НК РФ* не содержит положений, которые бы ограничивали налогоплательщика в возможности учесть расходы на приобретение ОС, реализованных до истечения срока полезного использования. Если налогоплательщик на УСН реализует объект ОС, который приобрел и использовал при ином режиме налогообложения, то, определяя налоговую базу на УСН, он все равно может учесть расходы на приобретение ОС. Но сделать это можно не полностью, а в размере остаточной стоимости. Она представляет собой разницу между ценой приобретения объекта и суммой амортизации за период применения иного режима налогообложения.

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*).

5. 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 9. 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 10. 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 11. 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 нереализованными 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.

6. Последствия при утрате права на применение УСН.

Порядок исчисления НДС и выставления счетов-фактур при переходе на ОСН.

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 налогоплательщик утратил право на "упрощенку" с 1 октября 2022 года, то вернуться на нее он сможет 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.

Порядок исчисления НДС и выставления счетов-фактур при переходе на ОСН

В *Письме Минфина России от 08.11.2021 N 03-07-09/89781* отмечено, что при утрате права на УСН в течение квартала организации (ИП) нужно оформлять счета-фактуры (в том числе при получении авансов) и регистрировать их в книге продаж (*пункт 3 статьи 168, пункт 3 статьи 169 НК РФ, пункт 1 Правил ведения книги продаж*), в том числе и по тем операциям, которые произошли с начала квартала до момента утраты. Выставлять оформленные счета-фактуры покупателям в этом случае не нужно, поскольку НДС к оплате по операциям им дополнительно не предъявлялся.

Например, если организация утратила право на УСН в августе, то по операциям с 1 июля нужно начислить НДС, оформить счета-фактуры и зарегистрировать их в книге продаж.

В случае, когда в договоре не указан НДС, то желательно обратиться к контрагенту с предложением заключить дополнительное соглашение, в котором будет указана новая цена товаров (работ, услуг, имущественных прав) с учетом НДС.

Если контрагент откажется скорректировать цену, то налогоплательщику, утратившему право на применение УСН, придется заплатить НДС из средств, полученных в рамках изначальной цены с применением расчетной ставки (*Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 16.04.2019 N 302-КГ18-22744, п. 30 Обзора судебной практики ВС РФ N 1 (2019) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 24.04.2019)*).

Однако, из *Писем Минфина России от 08.11.2021 N 03-07-09/89781, от 03.03.2020 N 03-07-11/15710* следует, что расчетную ставку в такой ситуации применять нельзя, так как *статьей 164 НК РФ* не предусмотрено налогообложение налогом на добавленную стоимость с применением расчетной ставки при реализации товаров (работ, услуг) в соответствии с *пунктом 1 статьи 154 НК РФ*. НДС нужно начислить сверх цены договора.

Отметим, *Письмом Минфина России от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 (направлено Письмом ФНС России от 26.11.2013 N ГД-4-3/21097)* рекомендовано налоговым органам руководствоваться решениями, постановлениями, информационными письмами *ВАС РФ*, а также решениями, постановлениями, письмами *Верховного Суда РФ* по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Согласно *Письму Минфина России от 22.01.2016 N 03-03-06/1/2265* 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.

Согласно *пункту 3 статьи 145 НК РФ* лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы (выписку из книги учета доходов и расходов), указанные в *пункте 6 данной статьи*, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета. Указанные уведомление и документы представляются **не позднее 20-го числа месяца**, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

При этом, как разъяснено в *пункте 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость"*, при толковании *пункта 3 статьи 145 НК РФ* судам необходимо исходить из того, что по ее смыслу налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения.

В *Определении Верховного Суда РФ от 31.01.2018 по делу N 306-КГ17-15420, А57-25507/2016* указано, что для случаев, когда о необходимости уплачивать НДС стало известно по результатам мероприятий налогового контроля, порядок реализации права на освобождение от уплаты НДС *НК РФ* не предусмотрен. Однако отсутствие такого порядка не означает, что в подобной ситуации налогоплательщик не может реализовать право на применение освобождения от уплаты НДС (*Письмо Минфина России от 18.03.2015 N 03-07-15/14580 (направлено Письмом ФНС России от 29.06.2015 N ГД-4-3/11238@)*).

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 36 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ N 3 (2021), пунктом 16 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 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.

Если организация (ИП) применяла УСН с объектом "доходы", то в общем случае принять к вычету "входной" НДС, который был предъявлен при УСН, нельзя (*Письмо Минфина России от 07.04.2020 N 03-07-11/27295*).

Однако вычет НДС возможен, если в период применения УСН объект строительства не использовался для извлечения выгоды, а облагаемые НДС операции, связанные с использованием объекта, строительство которого окончено, совершены уже после перехода на ОСН (*Определение Верховного Суда РФ от 24.05.2021 N 301-ЭС21-784 по делу N А38-8598/2019 (приведено в пункте 36 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ N 3 (2021), пункт 9 Обзора правовых позиций, направленного Письмом ФНС России от 28.07.2021 N БВ-4-7/10638)*).

Из *Письма Минфина России от 14.06.2022 N 03-07-14/56041* следует, что вычет НДС возможен и в отношении НДС, предъявленного налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), не использованных в период применения УСН, если облагаемые операции совершены уже на общем режиме налогообложения.