



**ЭЛКОД**  
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

**2023**

[www.elcode.ru](http://www.elcode.ru)

**Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс**

# Особенности применения УСН в 2024 году. Сложности перехода

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

Материалы подготовлены  
с использованием системы КонсультантПлюс



**КонсультантПлюс**  
надежная правовая поддержка

*Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассапкина Л. Ю.*

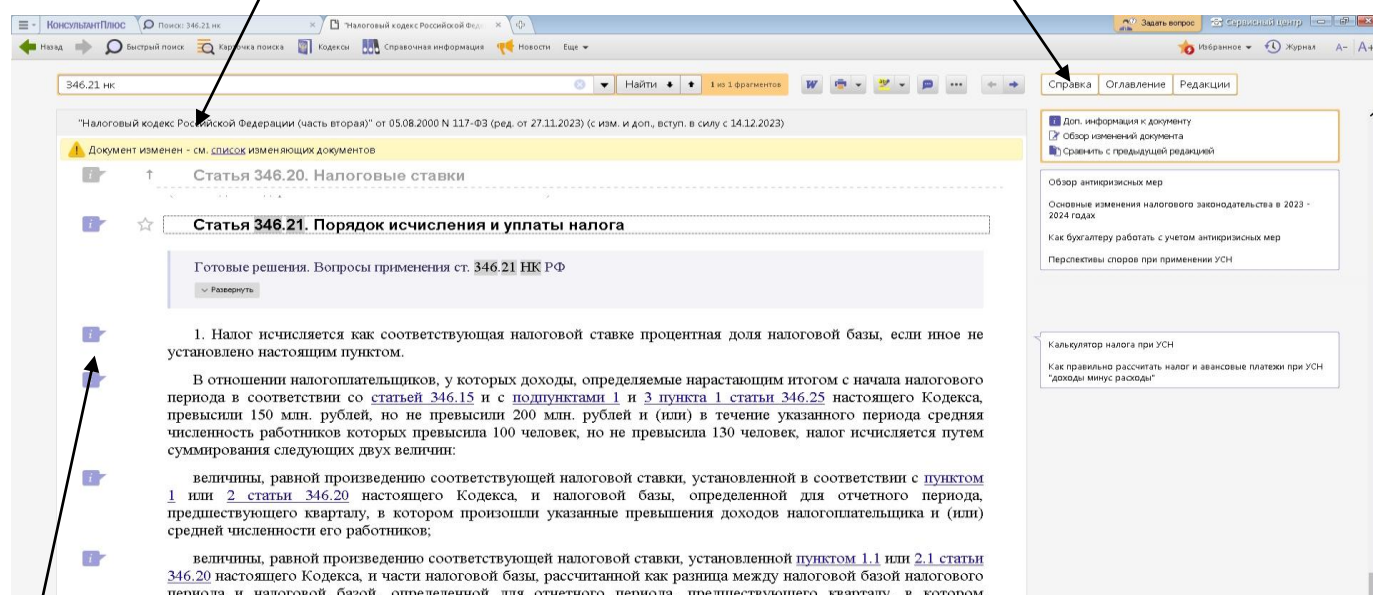
## БЫСТРЫЙ ПОИСК

### Пример 1.

### Найти статью 346.21 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

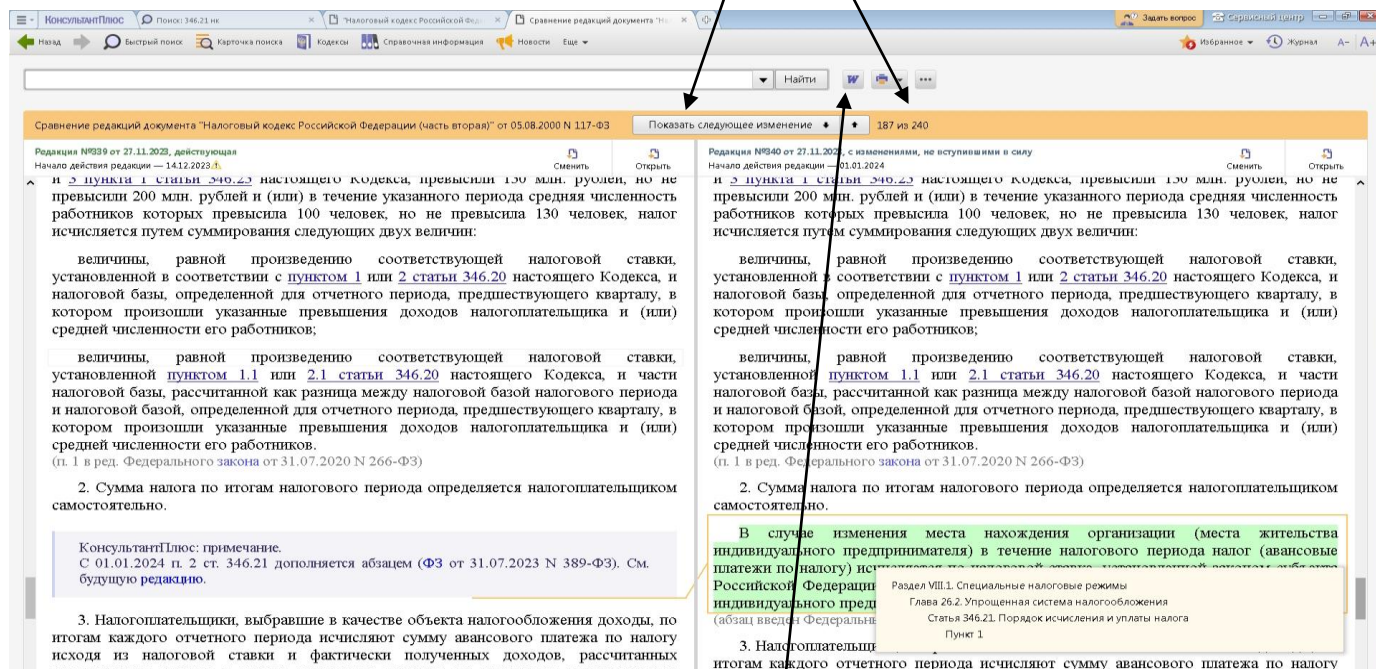
Справа необходимо зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»

The screenshot displays the 'Редакции' (Editions) section for Article 346.21 of the Tax Code of the Russian Federation. The page features a search bar at the top, navigation tabs (Справка, Оглавление, Редакции), and a list of legislative acts with checkboxes for selection. A yellow box highlights the 'Редакции' tab and the 'Сравнить с предыдущей редакцией' option in the sidebar. Arrows point from the text above to the 'Редакции' tab and the 'Сравнить редакции' button.

Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и справа 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»

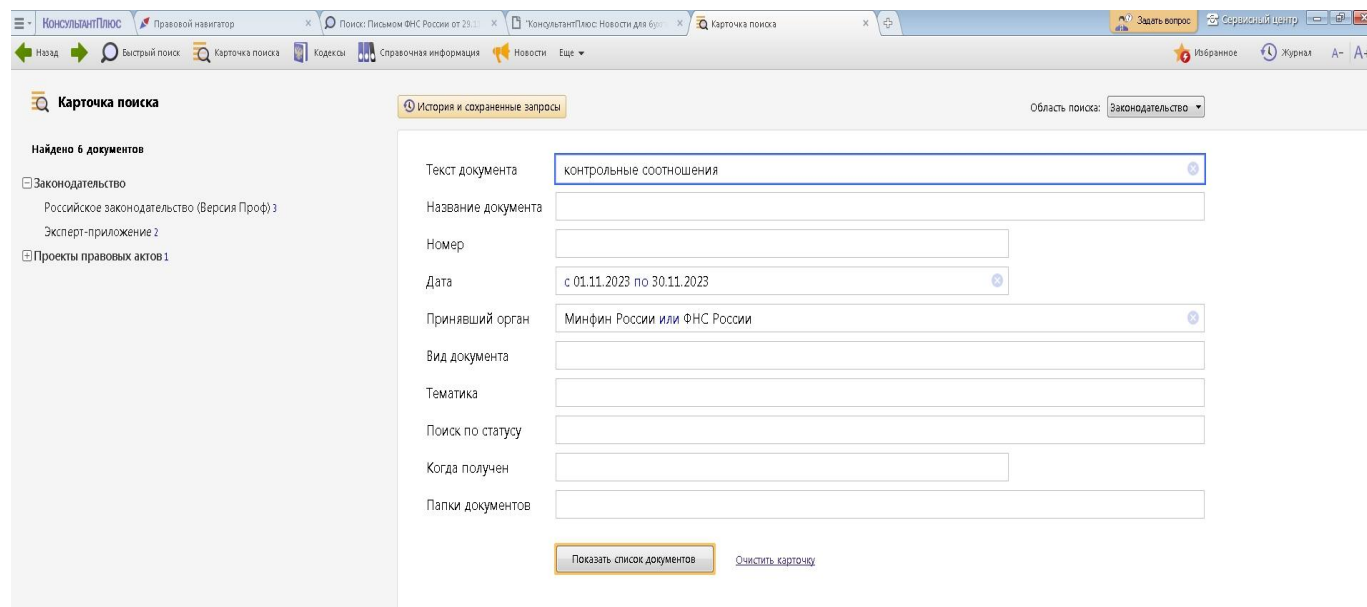
#### Пример 5.

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

## КАРТОЧКА ПОИСКА

### Пример 6.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от ноября 2023 года, в котором представлен для использования в работе новый перечень контрольных соотношений для уведомления об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов.



### 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 

**Пример 10. Составить подборку по вопросу заполнению книги учета доходов при УСН.**

The screenshot shows the 'Правовой навигатор' website interface. At the top, there is a search bar containing the text 'усл книга'. Below the search bar, a list of documents is displayed under the heading 'УСН'. The document 'Форма книги учета доходов и расходов при УСН' is highlighted in blue. At the bottom of the list, there are two buttons: 'Посмотреть список документов (59)' and 'Отменить выбор'.

Правовой навигатор

усл книга

Индивидуальный предприниматель

НДС

Счет-фактура

**УСН**

**УСН**

- Ведение книги учета доходов и расходов при УСН
- Заверение книги учета доходов и расходов при УСН
- Заполнение книги учета доходов и расходов ИП
- Заполнение книги учета доходов и расходов ИП на УСН
- Заполнение книги учета доходов и расходов при УСН доходы
- Заполнение книги учета доходов и расходов при УСН с объектом "доходы минус расходы"
- Заполнение книги учета доходов и расходов УСН (с примером)
- Исправление в книге учета доходов и расходов
- Книга покупок при УСН
- Книга продаж при УСН
- Книга учета доходов и расходов ИП
- Книга учета доходов и расходов ИП при УСН
- Книга учета доходов и расходов при УСН
- Книга учета доходов и расходов при УСН в электронном виде
- Книга учета доходов и расходов при УСН с объектом "доходы"
- Кто ведет книгу учета доходов и расходов
- НДС в книге учета доходов и расходов при УСН
- НДС и книга учета доходов и расходов
- Предоставление книги доходов и расходов при УСН в ИФНС
- Раздел 5 книги учета доходов и расходов
- Форма книги учета доходов и расходов при УСН**
- 3-НДФЛ ИП на УСН
- Авансовые платежи и минимальный налог при УСН
- Авансовые платежи по земельному налогу при УСН
- Авансовые платежи по УСН
- Авансовые платежи по УСН с объектом "доходы минус расходы"

Посмотреть список документов (59) Отменить выбор

**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.

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.

**1. Особые положения для упрощенцев в 2024 году.**  
**Порядок уменьшения единого налога, уплачиваемого при УСН,**  
**на фиксированные страховые взносы**  
**с учетом изменений налогового законодательства.**

**С 1 января 2023 года** произошел переход на систему расчетов налогоплательщиков с бюджетом. В рамках этой системы расчетов организации и ИП уплачивают большинство налогов и других установленных налоговым законодательством платежей (включая авансовые платежи, пени, штрафы, проценты) путем внесения ЕНП (*пункты 1, 7 статьи 58 НК РФ*).

**Переход на расчеты с бюджетом путем внесения ЕНП или платежей, учитываемых в качестве ЕНП, является обязательным** для всех налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов.

Порядок расчета налогов в связи с введением ЕНП не меняется.

**В совокупную обязанность** по уплате налогов, сборов, страховых взносов включаются суммы (*пункт 2 статьи 11 НК РФ*):

- налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которые обязан уплатить налогоплательщик или плательщик сбора, страховых взносов, налоговый агент. Есть и ряд исключений;

- налогов, которые нужно вернуть в бюджет.

Совокупная обязанность учитывается на едином налоговом счете в рублях и формируется, в частности, на основе данных (*пункт 5 статьи 11.3 НК РФ*):

- налоговых деклараций (расчетов), в том числе уточненных, уведомлений об исчисленных суммах налогов, сборов, авансовых платежей по налогам, страховых взносов. В общем случае обязанность формируется со дня их представления, но не ранее наступления срока уплаты соответствующего налога (сбора, авансовых платежей, страховых взносов). При подаче уточненной декларации (расчета) с суммой налога (авансовых платежей), сбора, страховых взносов к уменьшению есть некоторые особенности;

- налоговых уведомлений, сообщений об исчисленных налоговым органом суммах налогов;

- решений налогового органа о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате соответствующих платежей, о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения;

- расчетов суммы налога на АУСН (перерасчета ранее исчисленных сумм налога), произведенных налоговым органом;

- уведомлений, представленных плательщиком торгового сбора;

- иных документов, предусматривающих возникновение, изменение, прекращение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов или процентов.

В совокупную обязанность **не включаются** суммы (*пункт 2 статьи 11 НК РФ*):

- НДФЛ с доходов иностранных граждан от трудовой деятельности по найму в РФ на основании патента, уплачиваемый в порядке, установленном *статьей 227.1 НК РФ*;

- госпошлины, на уплату которой судом не выдан исполнительный документ.



## **Как уведомить инспекцию об исчисленных налогах и взносах (в том числе перечисляемых в качестве ЕНП)**

Если налоги, авансовые платежи по налогам, сборы, страховые взносы нужно уплатить до представления декларации, расчета либо отчетность подавать не надо, в налоговый орган необходимо представить **уведомление об исчисленных суммах налогов**, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов (*пункт 9 статьи 58 НК РФ*).

Форма его заполнения, а также Формат его представления в электронной форме утверждены *Приказом ФНС России от 02.11.2022 N ЕД-7-8/1047@*.

### **По каким налогам представляется уведомление?**

Уведомление об исчисленных суммах подается юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями по НДФЛ, страховым взносам, имущественным налогам юридических лиц и упрощенной системе налогообложения.

### **Для чего нужно представлять уведомление?**

Для распределения ЕНП по платежам с авансовой системой расчетов, по которым декларация приходит позже, чем срок уплаты налога, вводится новая форма документа - уведомление об исчисленных суммах. Уведомление содержит всего пять реквизитов (КПП, КБК, ОКТМО, отчетный период и сумма). Достаточно одного уведомления по всем авансам вместо заполнения множества платежей с 15 реквизитами в каждой. Причем можно оформить одно уведомление на несколько периодов. Уведомление многострочное.

*Например, если вы знаете, что у вас налог по имуществу, по которому налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости объекта, не изменится в течение года, то можно подать уведомление один раз сразу за год по всем срокам уплаты.*

Несвоевременное представление/непредставление уведомления не позволит распределить деньги в бюджет, что приведет к начислению пени.

Уведомление об исчисленных суммах налогов представляется **не позднее 25-го числа** месяца, в котором установлен срок уплаты соответствующих налогов, авансовых платежей по налогам, сборам, страховых взносов.

**В Письме ФНС России от 14.03.2023 N БС-4-21/2873@ (пункт 2 Рекомендаций)** разъясняется, что в случае не подачи налогоплательщиком уведомления (в части налога на имущество организаций):

1. принадлежность денежных средств, перечисленных в качестве ЕНП, не будет определена на дату установленного срока уплаты соответствующих платежей, соответственно, авансовые платежи не будут распределены по реквизитам КБК и ОКТМО в бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по месту нахождения объектов налогообложения, а поступят на единый налоговый счет налогоплательщика.

Затем такая принадлежность будет определена на основании учтенной на ЕНС налогоплательщика суммы его совокупной обязанности с соблюдением последовательности, указанной **в пункте 8 статьи 45 НК РФ**;

2. совокупная обязанность будет сформирована и учтена на ЕНС организации не на основе уведомлений, а исходя из направленного инспекцией сообщения об исчисленных суммах налогов и (или) представленной налоговой декларации (по налогу на имущество, исчисляемому из среднегодовой стоимости). Это может повлечь начисление пеней (*пункт 3 статьи 75 НК РФ, Письмо ФНС России от 22.03.2023 N БС-4-11/3383@*);

3. налогоплательщик может быть привлечен к ответственности *по пункту 1 статьи 126 НК РФ* в виде штрафа в размере **200 руб.**

Согласно *Письму ФНС России от 26.01.2023 N ЕД-26-8/2@* инспекции не должны штрафовать за неподачу уведомления до тех пор, пока *ФНС России* не разъяснит, при каких условиях наступает ответственность за это нарушение.

Штраф *по статье 122 и статье 123 НК РФ* за несвоевременную подачу уведомления и вследствие этого поздний зачет ЕНП в счет задолженности не грозит.

*В Письме ФНС России от 22.03.2023 N БС-4-11/3383@* даны разъяснения в отношении НДСЛ и страховых взносов, из которых следует, что в случае несвоевременной подачи уведомления уплаченные денежные средства не будут своевременно распределены в бюджет государственных внебюджетных фондов, что приведет к начислению пени.

*В Письмах ФНС России от 14.03.2023 N БС-4-21/2873@ (пункт 4 Рекомендаций), от 01.03.2023 N БС-4-21/2346 (пункты 3, 5)* сообщается, что подавать уведомление после представления декларации (расчета) по тому же виду платежа, той же его сумме и за тот же период по тем же объектам налогообложения не нужно.

*Письмом ФНС России от 29.11.2023 N ЕА-4-15/14981@* направлен для использования в работе новый перечень контрольных соотношений для уведомления по ЕНП (05.12.2023). С их помощью юридические лица и ИП смогут проверить, правильно ли они заполнили уведомление об исчисленных налогах, авансовых платежах, сборах, страховых взносах. Прежние контрольные соотношения для уведомления по единому налоговому платежу не применяются.

Перечень сгруппирован по видам ошибок. Приведем некоторые из них:

- неверно указан КБК;
- КБК не соответствует коду отчетного или налогового периода;
- дата представления уведомления меньше даты начала срока его представления;
- код ОКТМО не соответствует КБК;
- представлено уведомление с минусом;
- неверно указан КПП.

К перечню прилагается таблица соответствия КБК, отчетного периода и срока уплаты.

С **01.10.2023 пункт 9 статьи 58 НК РФ** прямо предусматривает возможность подать уведомление об исчисленных налогах с отрицательной суммой, если в одном налоговом периоде сумма авансового платежа за текущий отчетный период, рассчитанная нарастающим итогом, меньше суммы авансового платежа за предыдущий отчетный период (*Федеральный закон от 31.07.2023 N 389-ФЗ*).

*В Письме от 10.07.2023 N СД-4-3/8716@ ФНС России* сообщила, что если по результатам отчетного периода совокупная обязанность плательщика УСН подлежит учету на ЕНС в меньшем размере, то таким упрощенцам необходимо представить ЕНП-уведомление с указанием в строке 4 «Сумма налога, авансовых платежей по налогу, сбора, страховых взносов» суммы авансового платежа к уменьшению **в виде отрицательного значения**. При этом сумма аванса за отчетный период к уменьшению не должна превышать ранее исчисленные в предшествующих отчетных периодах суммы авансовых платежей, подлежащих уплате.

### **Пример 1. Отражение суммы аванса по УСН к уменьшению в уведомлении.**

#### **Условие:**

Исчисленный нарастающим итогом с начала года аванс за I квартал 2023 года составил 500 000 руб., а за полугодие - 320 000 руб. Сумма аванса к уменьшению по сроку 28.07.2023 - 180 000 руб. (320 000 руб. – 500 000 руб.).

В налоговой декларации за 2023 год сумму аванса к уменьшению (180 000 руб.) нужно будет показать в строке 050 раздела 1.1 при УСН с объектом «доходы» или в строке 050 раздела 1.2 при УСН с объектом «доходы минус расходы».

#### **Решение.**

За полугодие налогоплательщик должен представить уведомление с указанием в отношении КБК по УСН по строке 4 «Сумма налога, авансовых платежей по налогу, сбора, страховых взносов» сумму с отрицательным значением «–180 000».

Со дня представления упрощенцем уведомления за отчетный период с указанием суммы аванса к уменьшению (но не ранее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, и при условии, что остальные поля уведомления заполнены без ошибок) на основании полученных сведений ИФНС уменьшит сумму совокупной обязанности, и, если нет недоимок, будет сформировано положительное сальдо ЕНС. После этого упрощенец сможет им распорядиться, например, подать заявление о распоряжении положительным сальдо путем возврата на расчетный счет. Платить, если сумма аванса к уменьшению, ничего не придется, независимо от того, подал налогоплательщик уведомление с минусовым значением или нет.

### **В счет каких платежей и в какой очередности зачитывается ЕНП**

На основании совокупной обязанности организации, ИП инспекция зачитывает ЕНП в счет платежей в бюджет в следующей последовательности (**пункт 8 статьи 45 НК РФ, Федеральный закон от 29.05.2023 N 196-ФЗ**):

**1) в первую очередь** - в счет недоимки по НДФЛ начиная с наиболее раннего момента ее возникновения;

**2) во вторую** - в счет НДФЛ с момента возникновения обязанности по его перечислению налоговым агентом.

**Важно!** Если вы налоговый агент по НДФЛ, инспекция может зачесть сумму положительного сальдо на вашем ЕНС в счет предстоящей обязанности по уплате НДФЛ, который вы удержали у физического лица. Инспекция зачет его после получения от вас уведомления с информацией об исчисленном и удержанном НДФЛ, не дожидаясь наступления срока платежа по этому налогу (**пункт 7 статьи 78 НК РФ**);

**3) в третью** - в счет недоимки по иным налогам, сборам, страховым взносам начиная с наиболее раннего момента ее возникновения;

**4) в четвертую** - в счет покрытия текущих платежей по иным налогам (авансовым платежам), сборам, страховым взносам, по которым у организации, ИП уже возникла обязанность по их уплате (перечислению). Сначала зачитываются платежи с более ранним сроком платежа, потом - с более поздним;

**5) в пятую** - в счет пеней;

**6) в шестую** - процентов;

## 7) в седьмую - штрафов.

Если средств ЕНП на момент зачета недостаточно для погашения обязанностей по платежам с совпадающими сроками уплаты, то в общем случае ЕНП зачитывается в соответствии с указанной последовательностью пропорционально суммам таких обязанностей (**пункт 10 статьи 45 НК РФ**).

### **Пример 2. Как распределяют ЕНП между платежами.**

#### **Условие:**

В июле 2023 года организация должна заплатить:

- авансовый платеж по УСН - 450 000 руб.;
- НДФЛ - 50 000 руб.;
- страховые взносы - 105 000 руб.;
- всего - 605 000 руб. (450 000 руб. + 50 000 руб. + 105 000 руб.).

По состоянию на 27.07.2023 у организации числится задолженность по единому налогу, уплачиваемому при применении УСН - 5 000 руб.

Срок уплаты налогов и взносов - 28 июля 2023 года. Организация перечислила единый налоговый платеж в размере 605 000 руб. 27 июля 2023 года.

#### **Решение.**

В первую очередь ИФНС зачитает НДФЛ в размере 50 000 руб. Затем недоимку по УСН - 5 000 руб., которая числилась на ЕНС на дату перечисления ЕНП. На уплату текущих налогов осталось 550 000 руб. Задолженность зачитут пропорционально суммам обязательств по всем налогам и взносам к уплате на установленную дату уплаты. Расчет - в таблице.

<b>Обязательство</b>	<b>Какую сумму погасят ЕНП</b>	<b>Задолженность</b>
НДФЛ	50 000 руб.	-
Недоимка по УСН	5 000 руб.	-
Авансовый платеж по УСН	445 946 руб. (550 т. руб. × 450 т. руб. : 555 т. руб.)	4 054 руб. (450 000 руб. - 445 946 руб.)
Страховые взносы	104 054 руб. (550 т. руб. × 105 т. руб. : 555 т. руб.)	946 руб. (105 000 руб. - 104 132 руб.)
Итого:	605 000 руб.	5 000 руб. (4 054 руб. + 946 руб.)

Таким образом, 28 июля бухгалтеру дополнительно нужно перечислить ЕНП в размере отрицательного сальдо ЕНС - 5 000 руб.

То есть после внесения поправок в случаях, когда срок уплаты налогов и взносов совпадает, а на ЕНС денег не хватает, то в первую очередь с ЕНС на соответствующий КБК спишут НДФЛ. И если после этого деньги на ЕНС останутся, то их уже будут распределять на КБК каждого налога пропорционально суммам обязанностей на основании **пункта 10 статьи 45 НК РФ**.

### **Что такое зарезервированная сумма?**

Для распределения ЕНП по платежам с авансовой системой расчетов, по которым декларация приходит позже, чем срок уплаты налога, необходимо подавать уведомление об исчисленных суммах. Это необходимо для зарезервирования суммы оплаты в счет предстоящих начислений.

**Зарезервированная сумма** - это сумма денежных средств, зачтенных в предстоящей обязанности. Чтобы эта переплата не была учтена как ЕНП и не использовалась для погашения других налогов в 2023 году, формируются искусственные начисления по каждому авансу из представленного уведомления. Размер начисления равен сумме платежа.

После подачи декларации или расчета эти начисления будут заменены на фактические - из представленной отчетности. Если декларация не представлена в срок, такие суммы будут ожидать представления декларации **в течение 10 дней**. Потом они вернутся в общее сальдо ЕНС.

Для переплаты регионального налога на прибыль и страховых взносов с отсрочкой по **Постановлению Правительства РФ от 29.04.2022 N 776 "Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022, 2023 годах"** искусственные начисления не формируются. Авансы отражаются в карточке налога из представленной отчетности. В ЕНС они не переносятся и в сальдо не учитываются. Это и есть зарезервированная сумма.

**Пример 3. Движение средств на ЕНС.**

Дата	Операция	Сумма	Сальдо ЕНС
25.06.2023	Уведомление по сроку 25.06.2023	Взносы 300 руб.	1 000 руб.
28.06.2023	Начислена совокупная обязанность по сроку 28.06.2023	Взносы 300 руб. с ЕНС	700 руб.
21.07.2023	РСВ за полугодие: Взносы по сроку 28.06.2023 Взносы по сроку 28.07.2023	320 руб. 410 руб.	700 руб.
21.07.2023	<b>На основании РСВ доначислены взносы по сроку 28.06.2023</b>	<b>дополнительно начислено 20 руб.</b>	<b>680 руб.</b>
28.07.2023	Начислена совокупная обязанность по сроку 28.07.2023	Взносы 410 руб. с ЕНС	270 руб.

**Обязанность по уплате налога считается исполненной (пункт 7 статьи 45 НК РФ):**

- при наличии положительного сальдо - со дня учета на ЕНС совокупной обязанности на основании уведомления или налоговой декларации (расчета);

- при наличии отрицательного и нулевого сальдо - со дня перечисления организацией денежных средств в качестве ЕНП в бюджет при наличии учтенной на ЕНС совокупной обязанности.

**Пример 4. Определение даты уплаты налога.**

**Условие:**

25.09.2023 - сальдо ЕНС 0 руб.

25.09.2023 - сдали уведомление по НДС по сроку уплаты 28.09.2023 - 3 000 руб.

28.09.2023 - сальдо ЕНС минус 3 000 руб.

30.09.2023 - заплатили ЕНП 3 000 руб. Сальдо ЕНС стало 0 руб.

**Решение:**

Обязанность по уплате НДС в сумме 3 000 руб. считается исполненной 30.09.2023. Будут начислены пени за 2 дня.

**На каком основании суммы, зарезервированные заявлением, могут быть использованы для погашения недоимки?**

В соответствии с **пунктом 1 статьи 11.3 НК РФ** при отсутствии на ЕНС денежных средств, необходимых для исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней,

штрафов и (или) процентов в день возникновения задолженности, денежные средства, ранее зачтенные в счет исполнения предстоящей обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса), признаются ЕНП.

**Пример 5. Движение средств на ЕНС.**

Дата	Операция	Сальдо ЕНС	Принудительный резерв
20.09.2023	Уведомление по сроку 25.09.2023: НДФЛ - 250 руб.; Взносы - 300 руб.	150 руб.	0 руб.
20.09.2023	НДФЛ в резерв в пределах сальдо	0 руб.	150 руб.
25.09.2023	Перечислен ЕНП - 80 руб.	80 руб.	150 руб.
25.09.2023	НДФЛ в резерв в пределах сальдо	0 руб.	230 руб.
28.09.2023	Начислена обязанность по сроку 28.09.2023: НДФЛ - 230 руб. из резерва, 20 руб. с ЕНС; Взносы - 300 руб. с ЕНС	- 320 руб.	0 руб.

**Пример 6. Движение средств на ЕНС.**

Дата	Операция	Сальдо ЕНС	Принудительный резерв
20.09.2023	Уведомление по сроку 25.09.2023: НДФЛ - 250 руб.; Взносы - 300 руб.	150 руб.	0 руб.
20.09.2023	НДФЛ в резерв в пределах сальдо	0 руб.	150 руб.
21.09.2023	Уведомление по сроку 25.07.2023: Налог на имущество - 50 руб. (авансовый платеж по сроку 28.07.2023)	- 50 руб.	150 руб.
21.09.2023	Погашение отрицательного сальдо за счет резерва	0 руб.	100 руб.
28.09.2023	Начислена обязанность по сроку 28.09.2023: НДФЛ - 100 руб. из резерва, 150 руб. с ЕНС; Взносы - 300 руб. с ЕНС	- 450 руб.	0 руб.

**Пример 7. Резервирование средств под конкретный налог (взнос).**

Дата	Операция	Сальдо ЕНС	Резерв налога на имущество	Резерв НДФЛ
19.09.2023	Перечислен ЕНП 400 руб.	400 руб.	0 руб.	0 руб.
20.09.2023	Заявление на зачет в счет НИ по сроку 28.10.2023 - 100 руб. (КНД 1150057)	300 руб.	100 руб.	0 руб.
25.09.2023	Уведомление по сроку 25.09.2023: НДФЛ по сроку 28.09.2023 - 120 руб. Взносы по сроку 28.09.2023 - 250 руб.	300 руб.	100 руб.	0 руб.
25.09.2023	Резерв по НДФЛ - 120 руб.	180 руб.	100 руб.	120 руб.
28.09.2023	Начислена совокупная обязанность: НДФЛ - 120 руб. из резерва, Взносы - 250 руб. с ЕНС	- 70 руб.	100 руб.	0 руб.
28.09.2023	Погашение отрицательного сальдо ЕНС за счет резерва по налогу на имущество	0 руб.	30 руб.	0 руб.
28.09.2023	Перечислен ЕНП - 70 руб.	70 руб.	30 руб.	0 руб.

С **01.01.2024** действует новая форма книги учета доходов и расходов при УСН. Форма и Порядок заполнения КУДиР утверждены **Приложениями N N 2 и 5 к Приказу ФНС России от 07.11.2023 N EA-7-3/816@**. Среди новшеств:

- скорректировали титульный лист: на нем больше не нужно приводить адрес местонахождения организации (местожительства ИП);
- уточнили графы 5, 6, 8 - 10, 14 раздела II. Так, в графу 8 включают в том числе расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение ОС;
- раздел V прежней книги, в котором отражают торговый сбор, уменьшающий налог по УСН, сделали разделом IV. Прежний раздел IV из новой формы убрали. Страховые взносы, уменьшающие сумму налога (авансовых платежей по налогу), при УСН с объектом "доходы" надо отражать в разделе I.

**Порядок уменьшения налогов по УСН и ПСН  
на фиксированные страховые взносы  
с учетом изменений налогового законодательства**

**Федеральным законом от 31.07.2023 N 389-ФЗ** внесены изменения в **п. 3.1 ст. 346.21 и пп. 1 п. 1.2 ст. 346.51 НК РФ**, в соответствии с которыми индивидуальные предприниматели, применяющие УСН и/или ПСН, вправе уменьшать налоги (авансовые платежи по налогу), исчисленные за налоговый (отчетный) период, на страховые взносы, подлежащие уплате в соответствии **со ст. 430 НК РФ** в данном налоговом периоде, что предусматривает уменьшение на указанные страховые взносы без необходимости их фактической уплаты на момент такого уменьшения.

Положения **Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ** в части порядка уменьшения налогов по УСН и ПСН распространяются на правоотношения, возникшие с **01.01.2023**.

**В Письме ФНС России от 25.08.2023 N СД-4-3/10872@** разъясняется, что для целей уменьшения налога (авансовых платежей по налогу) по УСН и/или налога по ПСН за налоговый период (отчетные периоды) 2023 года на страховые взносы, исчисленные в размере 1% с доходов, превышающих 300 тыс. рублей, за расчетный период 2023 года, уплата которых в соответствии с **п. 2 ст. 432 НК РФ** должна быть осуществлена не позднее 01.07.2024, такие страховые взносы могут быть признаны налогоплательщиком подлежащими уплате как в 2023 году, так и в 2024 году.

При этом указанная сумма страховых взносов, на которые налогоплательщиком уменьшен налог (авансовые платежи по налогу) по УСН и/или налог по ПСН за налоговый период (отчетные периоды) 2023 года, повторно не учитывается при уменьшении налога (авансовых платежей по налогу) по УСН и/или налога по ПСН за налоговый период (отчетные периоды) 2024 года.

**Как было раньше!**

**В Письмах ФНС России от 25.04.2023 N СД-4-3/5326@, от 31.03.2023 N СД-4-3/3898@** разъяснялось, что в целях уменьшения суммы налога (авансовых платежей по налогу) по УСН, ПСН налогоплательщик вправе уплатить страховые взносы на КБК фиксированных страховых взносов или на КБК ЕНП. При этом у налогоплательщика должно быть сформировано положительное сальдо ЕНС в размере не менее суммы уменьшения налога (авансового платежа по налогу) по УСН, ПСН. Представлять заявление о зачете в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате фиксированных страховых взносов в порядке, установленном **ст. 78 НК РФ**, в этом случае не требуется.

Это сальдо должно было сохраняться на дату окончания каждого отчетного периода по УСН и на конец года. А если в течение года налогоплательщик будет продолжать уплачивать взносы в качестве ЕНП, предполагая уменьшать на них налог до наступления срока уплаты взносов, то еще и соответственно увеличиваться.

*Например, ИП уплачивает фиксированные взносы за себя ежеквартально, в течение трех кварталов по 10 000 руб., в IV квартале - 15 842 руб. И планирует уменьшать на эти взносы «упрощенный» налог в периоде уплаты. Значит, на 31.03.2023 положительное сальдо ЕНС должно составлять не менее 10 000 руб., на 30.06.2023 - не менее 20 000 руб., на 30.09.2023 - не менее 30 000 руб. и на 31.12.2023 - не менее 45 842 руб.*

### **Как стало сейчас!**

Новое правовое регулирование направлено на снижение административной нагрузки на налогоплательщиков в связи с внедрением ЕНС и исключает необходимость предварительного перечисления денег в счет уплаты страховых взносов, а также подачи заявления о зачете таких средств в счет предстоящей обязанности по уплате взносов. Также не требуется для целей уменьшения налога (авансовых платежей по налогу) при УСН и/или ПСН поддерживать переплату на КБК ЕНП или на КБК страховых взносов. Такие разъяснения даны и **в Письме ФНС России от 25.08.2023 N СД-4-3/10872@**.

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 **2024 год** он равен **1,329** (**Приказ Минэкономразвития России от 23.10.2023 N 730**). Соответственно, повышенные ставки налога применяются, если доходы в 2024 году превысили лимит **199,35 млн руб.**, но составили не более **265,8 млн руб.** (**пункт 1.1 статьи 346.20 НК РФ**).

### **Пример 8. 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 - 200 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 - 14,8 млн руб. (3,6 млн руб. + (200 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 9. 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 - 200 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.  $((45 \text{ млн руб.} - 30 \text{ млн руб.}) \times 15\%)$ ; за полугодие - 3,3 млн руб.  $((70 \text{ млн руб.} - 48 \text{ млн руб.}) \times 15\%)$ ; за 9 месяцев - 5,9 млн руб.  $(3,3 \text{ млн руб.} + ((200 \text{ млн руб.} - 165 \text{ млн руб.}) - (70 \text{ млн руб.} - 48 \text{ млн руб.})) \times 20\%)$ ; за год - 4,9 млн руб.  $(3,3 \text{ млн руб.} + ((235 \text{ млн руб.} - 205 \text{ млн руб.}) - (70 \text{ млн руб.} - 48 \text{ млн руб.})) \times 20\%)$ .

**С 01.01.2024 Федеральным законом от 31.07.2023 N 389-ФЗ пункт 2 статьи 346.21 НК РФ** дополняется абзацем, согласно которому в случае изменения места нахождения организации (места жительства индивидуального предпринимателя) в течение налогового периода налог (авансовые платежи по налогу) исчисляется по налоговой ставке, установленной законом субъекта Российской Федерации по новому месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

**В Письмах Минфина России от 09.03.2016 N 03-11-11/13037, от 18.07.2012 N 03-11-06/2/88, от 09.07.2012 N 03-11-06/2/86** разъяснялось, что при изменении в течение календарного года налогоплательщиком-организацией места нахождения на территориях субъектов Российской Федерации, которыми установлены разные налоговые ставки по налогу, подлежащему уплате в связи с применением упрощенной системы налогообложения, сумму этого налога следует исчислять исходя из налоговой ставки, которая действовала в субъекте Российской Федерации на последний день налогового периода, за который подается в налоговый орган налоговая декларация по налогу. При исчислении налога за налоговый период учитываются ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу.

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в вышеуказанном случае должна подаваться в налоговый орган по новому месту нахождения налогоплательщика.

Согласно **Письму Минфина России от 23.05.2023 N 03-11-09/46940 (направлено Письмом ФНС России от 09.06.2023 N СД-4-3/7372@)** при изменении в течение календарного года организацией или индивидуальным предпринимателем места нахождения (места жительства) на территориях субъектов Российской Федерации, в налоговой декларации отражается код ОКТМО территории того субъекта Российской Федерации, в котором налогоплательщик состоял на налоговом учете на последний день налогового периода. Сумма налога к уменьшению в налоговой декларации отражается также по указанному коду ОКТМО.

### **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 (*части 1, 2 статьи 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 и персонифицированные сведения о физических лицах, подаваемые в налоговые органы (*ч. 2 ст. 18 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ*);

- сведения о начисленных страховых взносах на травматизм в составе формы ЕФС-1, представляемые в СФР (*п. 1.6 ст. 24 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ*);

- расчет по форме 6-НДФЛ и уведомления об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов (*ч. 11 ст. 17 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-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);

г) суммах выплат, являющихся объектом обложения страховыми взносами, а также о не облагаемых взносами выплатах с указанием их кодов (данные подаются по каждому физлицу, получающему выплаты).

- **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) о суммах стандартных, профессиональных вычетов, уменьшающих налоговую базу;

в) о суммах выплат, являющихся объектом обложения страховыми взносами, о не облагаемых взносами выплатах с указанием их кодов. Данные подаются по каждому физлицу, получающему выплаты (ч. 3 ст. 18 Федерального закона от 25.02.2022 N 17-ФЗ).

**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 (часть 6 статьи 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. доля участия других юридических лиц в организации не превышает 25%. Это условие распространяется на большинство организаций, за некоторыми исключениями;

12. 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 10. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН**

**Условие**

ИП без работников оказывает услуги по ремонту оборудования

Годовой доход - 480 000 рублей

Объект - «доходы»

Платежи	(руб.)	
	УСН 6%	АУСН 8%
Налог исчисленный	28 800	38 400
Страховые взносы за себя	45 842	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Взносы с превышения 300 тыс. руб. – 1%	1 800	0
Налог УСН к уплате	0	38 400
Всего налоговая нагрузка	47 642	40 440

**Пример 11. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН**

**Условие**

ИП без работников оказывает услуги по ремонту оборудования

Годовой доход - 1 млн рублей

Объект - «доходы»

Платежи	(руб.)	
	УСН 6%	АУСН 8%
Налог исчисленный	60 000	80 000
Страховые взносы за себя	45 842	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Взносы с превышения 300 тыс. руб. – 1%	7 000	0
Налог УСН к уплате	7 158	80 000
Всего налоговая нагрузка	60 000	82 040

**Пример 12. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН**

**Условие**

ИП без работников, 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 - 87 842руб. (45 842 руб. + 1% x (4 500 000 руб. – 300 000 руб.))

Платежи	(руб.)	
	УСН 15%	АУСН 20%
Страховые взносы за себя	87 842	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Налоговая база	212 158 (4,5 млн – 4,2 млн – 87 842 р.)	297 960 (4,5 млн – 4,2 млн – 2 040 р.)
Налог УСН к уплате	31 824	31 824
Минимальный налог	45 000 (1% с дохода за год)	45 000 (1% с дохода за год)
Всего налоговая нагрузка	132 842	137 040

### **Пример 13. Сравнение налоговой нагрузки при АУСН и традиционной УСН**

#### **Условие**

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.

(руб.)

<b>Платежи</b>	<b>УСН 15%</b>	<b>АУСН 20%</b>
Страховые взносы	1 500 000	0
Взносы на травматизм	0	2 040
Налоговая база	4 500 000 (48 млн – 42 млн – 1,5 млн)	5 997 960 (48 млн – 42 млн – 2 040 р.)
Налог УСН 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 «упрощенку» 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 2024 году** - не больше **265,8 млн руб.** При доходах от **199,35 млн руб. до 265,8 млн руб.** налог надо платить по повышенным ставкам. Для перехода с ОСН на УСН с **2023 года** доходы за 9 месяцев 2023 года должны быть **не более 149,5125 млн руб.** (112,5 млн руб. x 1,329). 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**).

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

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

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

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

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

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

Таким образом, имея в ЕГРЮЛ 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.

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

Однако судьи рассуждали иначе. Ведь за спорный период ИП представил налоговую декларацию в рамках УСН с объектом "доходы минус расходы", и заявленные расходы были проверены и подтверждены инспекцией. Также за спорный период инспекция выставляла предпринимателю требования об обязанности уплаты недоимки по налогу с указанием, что он применяет 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 в различных ситуациях:**

- при осуществлении неденежных расчетов,**
- при расторжении договора,**
- при возврате авансовых платежей.**

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 (в ред. Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ), Письмами Минфина России от 03.10.2022 N 03-03-06/1/95263, 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 - 2023 годах обязательств:

- по договору займа (кредита), заимодавцем (кредитором) по которому на 1 марта 2022 года является иностранная организация (иностраный гражданин), в случае принятия решения о прощении долга такой иностранной организацией (иностраным гражданином) либо иностранной организацией (иностранным гражданином) или российской организацией (физическим лицом), получившими право требования по такому договору займа (кредита) до 31 декабря 2023 года (в том числе процентов, учтенных в составе внереализационных расходов);
- по договору купли-продажи акций (долей) российских организаций, заключенному после 1 марта 2022 года, продавцом по которому является иностранная организация (иностраный гражданин), в случае принятия решения о прощении долга такой иностранной организацией (иностранным гражданином) либо иностранной организацией (иностранным гражданином) или российской организацией (физическим лицом), получившими право требования по этому договору купли-продажи до 31 декабря 2023 года;

- по оплате права требования по обязательствам, вытекающим из указанных в *абзацах втором и третьем подпункта 21.5 пункта 1 статьи 251 НК РФ* договоров, которое приобретено налогоплательщиком по договору уступки права требования, в случае принятия решения о прощении такого обязательства иностранной организацией (иностранном гражданином), заключившей (заключившим) договор уступки;

- связанных с выплатой иностранному участнику общества с ограниченной ответственностью действительной стоимости доли при выходе в 2022 - 2023 годах из состава участников такого общества или в результате его исключения в 2022 - 2023 годах из состава участников такого общества в судебном порядке.

**С 01.01.2024 Федеральным законом от 14.11.2023 N 538-ФЗ пункт 1 статьи 251 НК РФ** дополняется *подпунктом 67*, согласно которому при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются, в частности, доходы в виде стоимости имущества (исправных (неисправных) авиационных двигателей, запасных частей и комплектующих изделий, предназначенных для гражданских воздушных судов), полученного в обмен на передаваемое аналогичное имущество при условии представления в налоговый орган документов, предусмотренных *пунктом 15.6 статьи 165 НК РФ*.

*Из Письма Минфина РФ от 12.12.2008 N 03-11-04/2/195* следует, что поскольку суммы произведенных налогоплательщиком авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) при определении налоговой базы по УСН в составе расходов не учитываются, то и суммы авансовых платежей, возвращенные поставщиками товаров (работ, услуг), при определении налогоплательщиком налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в состав доходов не включаются.

#### **а. при получении имущества в дар либо в безвозмездное пользование**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Размер дохода равен наибольшей из двух величин:

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

Сумму дохода (рыночную стоимость имущества) можно подтвердить одним из следующих документов:

- или справкой, составленной самой организацией на основе доступной информации об арендной плате за такое же имущество (например, из СМИ);
- или отчетом привлеченного независимого оценщика;
- или справкой о затратах на предоставление помещения в пользование от ссудодателя.

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

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

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

**В Письмах Минфина России от 31.03.2021 N 03-12-11/1/23489, от 15.06.2020 N 03-12-11/1/51127, от 23.03.2017 N 03-03-РЗ/16846** разъясняется, что при получении беспроцентного займа доходов в виде материальной выгоды, облагаемых налогом на прибыль, не возникает. Такой подход применим и к организациям, применяющим УСН.

#### **б. при проведении зачета**

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

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

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

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

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

### **с. при предоставлении отступного**

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

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

Из совокупности норм *пункта 1 статьи 346.15, пункта 4 статьи 346.18 НК РФ* следует, что по операции, связанной с предоставлением кредитору отступного путем передачи кредитору товаров, у должника возникают доходы от реализации товаров в размере погашаемой задолженности. Соответствующая сумма учитывается в целях налогообложения на дату передачи кредитору товаров (*пункт 1 статьи 346.17 НК РФ*).

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

### **д. при прощении долга**

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

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

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

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

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

*В Письме от 24.02.2015 N 03-11-06/9035 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.

#### **е. при расторжении договора**

Порядок учета возвращаемой налогоплательщиком полученной от покупателя выручки от реализации товаров (работ, услуг) в случае расторжения договора *гл. 26.2 Налогового кодекса РФ* не предусмотрен.

Из Писем Минфина России от 02.04.2021 N 03-11-11/24213, от 20.01.2014 N 03-11-06/2/1478, от 07.05.2013 N 03-11-11/15936 следует, что при возврате выручки следует применять порядок, предусмотренный *пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ* для учета сумм авансов, возвращаемых покупателям товаров (работ, услуг), в соответствии с которым в случае возврата налогоплательщиком полученных от покупателей (заказчиков) авансов на возвращаемую сумму уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

Указанный порядок учета сумм денежных средств, возвращаемых покупателями товаров (работ, услуг), применяется, если оплата ими товаров (работ, услуг) была произведена налогоплательщику в период применения УСН.

Если товар, который приобретался для перепродажи, возвращают налогоплательщику, применяющему УСН с объектом "доходы минус расходы", то нужно скорректировать признанные расходы.

Если налогоплательщик на УСН выкупает проданный товар обратно, то для него это будет обычная покупка.

#### **ф. при возврате авансовых платежей**

В соответствии с *пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ* в случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

В Письме Минфина России от 20.01.2014 N 03-11-06/2/1478 разъясняется, что налогоплательщик вправе при определении налоговой базы уменьшить полученные доходы на возвращаемые денежные средства на день их списания со счета в банке и (или) возврата из кассы.

Согласно Письму ФНС России от 24.05.2010 N ШС-37-3/2356@ в книге учета доходов и расходов надо зарегистрировать операцию возврата на основании первичных документов, позволяющими определить факт, основание и размер суммы возврата (*пункты 1.1, 2.2 Приложения N 2 к Приказу Минфина России от 22.10.2012 N 135н*).

Сумму возврата следует отразить в графе 4 разд. I КУДиР со знаком "минус".

В Письмах от 30.07.2012 N 03-11-11/224, от 06.07.2012 N 03-11-11/204 Минфин России сообщает, что в случае если у налогоплательщика, применяющего УСН, в периоде возврата не было никаких доходов, то возможность уменьшения налоговой базы отсутствует. Если же доходы меньше возвращаемой предоплаты, их можно уменьшить до нуля, то есть только на часть аванса.

Однако в судебной практике на этот счет встречается иной подход. Так, по мнению некоторых судов, размер аванса, который можно учесть при возврате, не ограничен. Поэтому



налогоплательщик может заявить в декларации отрицательную сумму налога (см. *Постановления АС Поволжского округа от 14.07.2016 N Ф06-10391/2016, АС Восточно-Сибирского округа от 19.01.2015 N Ф02-5409/2014*).

**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) ( <i>пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, пп. "а" п. 11 ФСБУ 26/2020, пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ</i> )	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 ( <i>пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020</i> )	Договор займа (кредита), бухгалтерская справка-расчет
Стоимость доставки ( <i>пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020</i> )	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) ( <i>пп. "з" п. 5 ФСБУ 26/2020</i> )	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) ( <i>Письмо Минфина от 29.09.2009 N 03-05-05-04/61, пп. "з" п. 10 ФСБУ 26/2020, п. 12 ФСБУ 6/2020</i> )	Платежное поручение
Иные затраты, прямо связанные с приобретением ОС (расходы на командировку к поставщику, вознаграждение посреднику и т.п.)	В случае с командировкой - авансовый отчет (АО-1), при покупке ОС через посредника - его отчет

**Из пункта 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 14. Распределение расходов при приобретении основного средства в рассрочку**  
**Условие**

ООО "Мираж" применяет УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы". В феврале 2023 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 2023 года - 400 000 руб.; 13 мая 2023 года - 600 000 руб.; 5 августа 2023 года - 400 000 руб.; 11 ноября 2023 года - 200 000 руб.

Предположим, что оборудование было введено в эксплуатацию 2 марта 2023 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 2023 г. ООО "Мираж" учтет в расходах 100 000 руб., по итогам II квартала - 300 000 руб. (100 000 руб. + 200 000 руб.), по итогам III квартала - 500 000 руб. (100 000 руб. + 200 000 руб. + 200 000 руб.), а по итогам IV квартала (года) - 700 000 руб. (100 000 руб. + 200 000 руб. + 200 000 руб. + 200 000 руб.).

Сумма оплаченных расходов	Расходы на ОС, которые списываются при расчете «упрощенного» налога по итогам отчетных (налогового) периодов			
	I квартал	Полугодие	9 месяцев	2023 год
За I квартал 400 тыс. руб.	100 тыс. руб.	100 тыс. руб.	100 тыс. руб.	100 тыс. руб.
За II квартал 600 тыс. руб.	-	200 тыс. руб.	200 тыс. руб.	200 тыс. руб.
За III квартал 400 тыс. руб.	-	-	200 тыс. руб.	200 тыс. руб.
За IV квартал 200 тыс. руб.	-	-	-	200 тыс. руб.

Если основные средства приобретены до перехода на УСН, то на основании *пункта 2.1 статьи 346.25 НК РФ* в расходах можно учесть при переходе с ОСН - оплаченную остаточную стоимость ОС (в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной

амортизации в соответствии с требованиями *главы 25 НК РФ*) по данным налогового учета **на 31 декабря** года перед переходом на УСН.

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*):

<b>Срок полезного использования</b>	<b>Как списывается в расходы стоимость ОС</b>
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 15. 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 "упроценных" 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, включать 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*).

**В Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 01.06.2023 N Ф06-3171/2023 по делу N А12-15102/2022** суд признал, что **главой 26.2 НК РФ** не установлены ограничения для случаев, когда объекты основных средств были реализованы до истечения срока их полезного использования. Следовательно, если лицом, применяющим УСН, выбравшим в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", реализован объект основных средств, то по общему правилу налоговая база должна определяться как финансовый результат (прибыль или убыток), полученный от произведенных налогоплательщиком вложений в приобретение основных средств, исключая при этом возможность повторного (двойного) учета той части расходов, которые ранее были учтены для целей налогообложения. В данном случае основное средство возведено самим налогоплательщиком в период применения УСН, им понесены затраты, которые за вычетом амортизации не были учтены при исчислении УСН, поэтому налогоплательщик обоснованно учел в расходах по УСН остаточную стоимость проданного основного средства с учетом амортизации по данному объекту.

## **5. 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.