



**ЭЛКОД**  
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ  
**2024**  
www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

# Особенности применения УСН в 2024 году. Ближайшие перспективы

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.*

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

**2. Ожидаемые изменения в порядке исчисления и уплаты НДС  
при применении УСН: специальные ставки налога,  
пороги доходов, условия освобождения от НДС.  
Другие изменения для плательщиков УСН, планируемые с 2025 года.**

**3. Особенности определения налоговой базы в различных ситуациях:**  
- при реализации товаров (работ, услуг) через посредника,  
- при осуществлении неденежных расчетов,  
- при расторжении договора,  
- при возврате авансовых платежей.

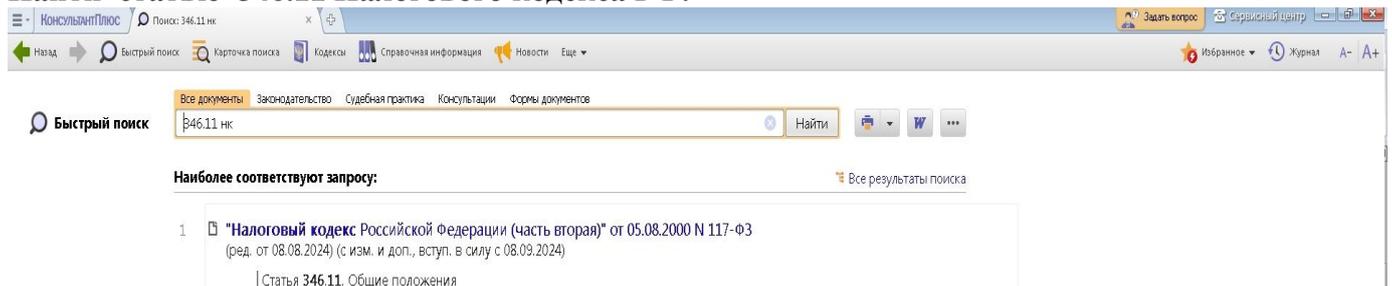
**4. Признание отдельных видов расходов:**  
- материальные расходы;  
- расходы по товарам, приобретенным для перепродажи;  
- расходы на оплату труда.

**5. 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.**

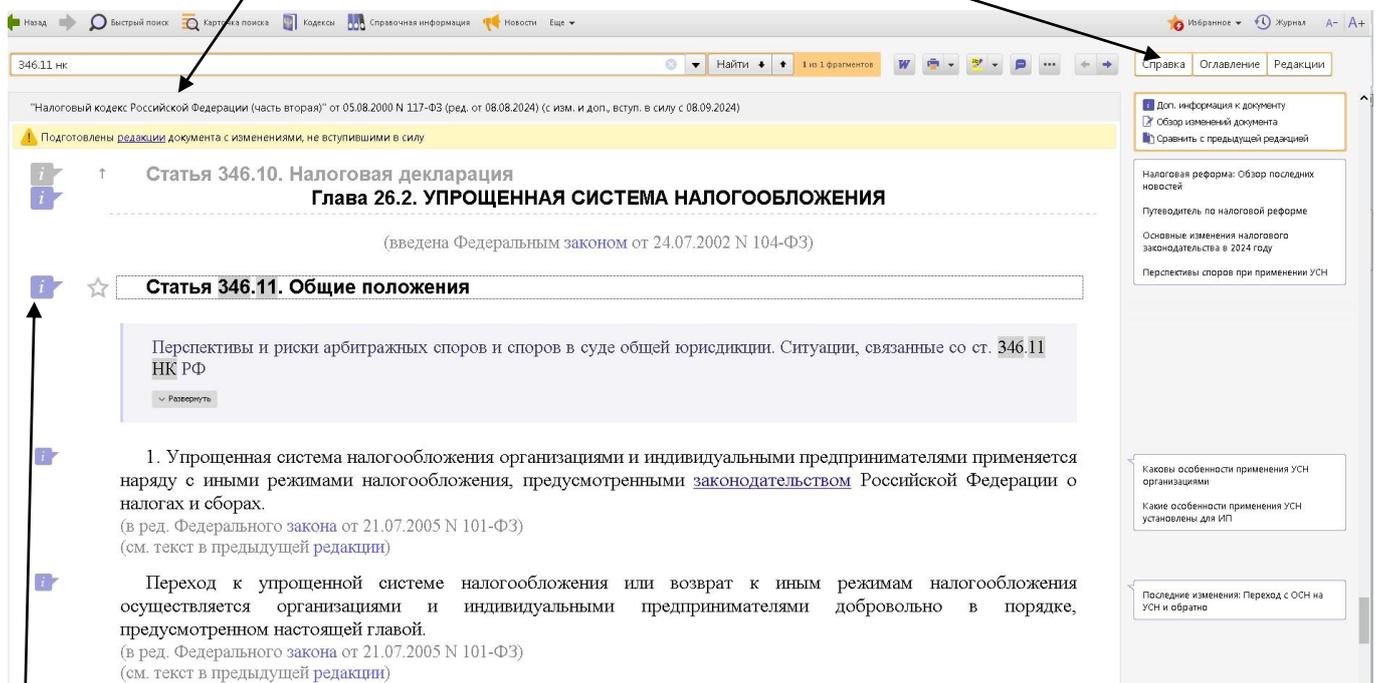
**6. Последствия при утрате права на применение УСН в 2024 году.  
Порядок исчисления НДС и выставления счетов-фактур при утрате права на УСН.**

**Пример 1.**

**Найти статью 346.11 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' (Versions) dialog box for the document 'Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)'. The dialog lists several versions of the document, each with a checkbox and a 'Найти' (Find) button. Two versions are selected: № 361 from 08.08.2024 and № 359 from 08.08.2024. The 'Сравнить редакции' (Compare versions) button is located at the bottom of the dialog. The background shows the document text and a sidebar with navigation options like 'Справка', 'Оглавление', and 'Редакции'.

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 документа "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ

Показать следующее изменение 334 из 398

Редакция №959 от 08.08.2024, действующая  
Начало действия редакции — 08.09.2024 (за исключением отдельных положений)

Редакция №961 от 08.08.2024, с изменениями, не вступившими в силу  
Начало действия редакции — 01.01.2025

КонсультантПлюс: примечание.  
С 01.01.2025 в абз. 1 п. 2 ст. 346.11 вносятся изменения (ФЗ от 12.07.2024 N 176-ФЗ). См. будущую редакцию.

2. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса), налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с настоящим Кодексом). Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 настоящего Кодекса.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном настоящей главой.  
(в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ)

2. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса), налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с настоящим Кодексом).

(в ред. Федеральных законов от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 07.07.2003 N 117-ФЗ, от 21.07.2005 N 101-ФЗ, от 17.05.2007 N 85-ФЗ, от 22.07.2008 N 155-ФЗ, от 24.07.2009 N 213-ФЗ, от 27.11.2010 N 306-ФЗ, от 02.04.2014 N 52-ФЗ, от 24.11.2014 N 376-ФЗ, от 30.03.2016 N 72-ФЗ, от 27.11.2017 N 225-ФЗ, от 12.07.2024 N 176-ФЗ)

Абзац утратил силу  
24.07.2009 N 213-ФЗ

Раздел VIII.1. Специальные налоговые режимы  
Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения  
Статья 346.11. Общие положения  
Пункт 2

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с

\*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 апреля 2024 года по вопросу учета при УСН расходов на оплату труда в виде выплат руководству.**

Карточка поиска

Найден 1 документ

Финансовые и кадровые консультации 1

Разъясняющие письма органов власти 1

Законодательство Другие разделы

Текст документа: усл выплаты руководству

Название документа:

Номер:

Дата: с 01.04.2024 по 30.04.2024

Принявший орган: Минфин России или ФНС России

Вид документа:

Тематика:

Поиск по статусу:

Когда получен:

Папки документов:

Показать список документов Очистить карточку

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

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

### Пример 8. Можно сохранить на компьютер

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

выбрать 

Обратить внимание, что можно сохранить в различных форматах.

### Пример 9. Можно отправить по электронной почте

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

выбрать 

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

Правовой навигатор

книга учета усн

Индивидуальный предприниматель

- НДС
- УСН**

**УСН**

- Ведение книги учета доходов и расходов при УСН
- Завершение 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 учета доходов и расходов ИП
- Книга учета доходов и расходов ИП на УСН доходы минус расходы
- 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
- Форма книги учета доходов и расходов при УСН
- ЗНДФЛ 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"
- Авансовые платежи по УСН с объектом "доходы"
- Авансовый отчет при УСН
- Авансы полученные до перехода на УСН

Построить список документов (F3)    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.**

**Условия применения УСН в 2024 году**

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 (*пункт 4 статьи 346.13, пункты 1.1, 2.1 статьи 346.20 НК РФ, Приказ Минэкономразвития России от 23.10.2023 N 730*). В случае реорганизации в форме преобразования при определении дохода учитываются доходы, полученные с начала отчетного (налогового) периода, в том числе доходы реорганизованной организации (*Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 22.08.2023 N 302-ЭС23-2531 по делу N А33-3588/2021*);

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

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

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

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

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

В общем случае для УСН с объектом "доходы" предусмотрена ставка 6%. Региональные власти могут снизить ее до 1%, а для отдельных категорий налогоплательщиков - до 0% (*пункты 1, 4 статьи 346.20 НК РФ*). Для УСН с объектом "доходы минус расходы" предусмотрена ставка 15%. Власти субъекта РФ могут ее снизить до 5%, а в некоторых случаях и ниже (*пункты 2, 3.1, 4 статьи 346.20 НК РФ*).

**Справочно:**

Подробнее о ставках в конкретном регионе можно узнать на сайте **ФНС России**. Например, информация о ставках в Москве размещена на <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/usn/>, о ставках в Санкт-Петербурге - на странице <https://www.nalog.ru/rn78/taxation/TAXES/usn/>. Чтобы узнать ставки налога по УСН в другом регионе, в верхней части страницы нужно выбрать соответствующий субъект РФ.

На основании *пунктов 1.1, 2.1 статьи 346.20 НК РФ* в 2024 году 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*).

### **Важно!**

В случае, если разница между налоговой базой за отчетный период и налоговой базой за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором произошло превышение, будет отрицательной, в зависимости от объекта налогообложения нужно применять ставку 6% или 15%, если иной размер ставки не установлен законом субъекта РФ (*Письмо ФНС России от 14.12.2022 N СД-4-3/16972@*).

**Если превышение значительное** (средняя численность работников более 130 человек или доход более 200 млн руб. с учетом индексации), организация утрачивает право на УСН с начала квартала, в котором допущено превышение (*пункт 4 статьи 346.13 НК РФ*). Ограничение по средней численности работников не применяется к организациям потребительской кооперации и некоторым другим лицам (*подпункт 15 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ*).

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

##### **Условие**

Организация применяет УСН "доходы". Средняя численность работников - 90 человек. Доходы нарастающим итогом за 1 квартал - 30 млн руб., за полугодие - 60 млн руб., за 9 месяцев - 190 млн руб., за год - 215 млн руб.

##### **Решение**

Налог по повышенной ставке надо считать с 3 квартала и до конца года. Ранее исчисленный налог не пересчитывается. Исчисленный налог за год составит 16,0 млн руб.

Исчисленный налог за 1 квартал - 1,8 млн руб. (30 млн руб. x 6%); за полугодие - 3,6 млн руб. (60 млн руб. x 6%); за 9 месяцев - 14 млн руб. (3,6 млн руб. + (190 млн руб. - 60 млн руб.) x 8%); за год - 16,0 млн руб. (3,6 млн руб. + (215 млн руб. - 60 млн руб.) x 8%).

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

##### **Условие**

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

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

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

##### **Решение**

Налог по повышенной ставке надо считать с 3 квартала и до конца года. Ранее исчисленный налог не пересчитывается. Исчисленный налог за год составит 4,9 млн руб.

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

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 3. Отражение суммы аванса по УСН к уменьшению в уведомлении.**

#### **Условие**

Исчисленный нарастающим итогом с начала года аванс за I квартал 2024 года составил 500 000 руб., а за полугодие - 320 000 руб. Сумма аванса к уменьшению по сроку 29.07.2024 - 180 000 руб. (320 000 руб. – 500 000 руб.).

В налоговой декларации за 2024 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 зачтет 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 4. Как распределяют ЕНП между платежами.**

##### **Условие**

В июле 2024 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 26.07.2024 у организации числится задолженность по единому налогу, уплачиваемому при применении УСН - 5 000 руб.

Срок уплаты налогов и взносов - 29 июля 2024 года. Организация перечислила единый налоговый платеж в размере 605 000 руб. 26 июля 2024 года.

##### **Решение**

В первую очередь ИФНС зачит 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 зачит 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, 29 июля бухгалтеру дополнительно нужно перечислить ЕНП в размере отрицательного сальдо ЕНС - 5 000 руб.

##### **Справочно:**

Если срок уплаты налогов и страховых 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

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

ЕНС останутся, то их уже будут распределять на КБК каждого налога пропорционально суммам обязанностей на основании *пункта 10 статьи 45 НК РФ*.

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 ЕА-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.

С **01.01.2024** *Федеральным законом от 31.07.2023 N 389-ФЗ пункт 2 статьи 346.21 НК РФ* дополнен 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 ИП).

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.

### **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

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

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 **пунктом 2 статьи 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.

Такие страховые взносы за следующие расчетные периоды ИП вправе признать в аналогичном порядке (по своему выбору). Например, взносы за 2024 год со сроком уплаты 1 июля 2025 года можно признать подлежащими уплате как в 2024 году, так и в 2025 году. Причем часть суммы этих страховых взносов можно учесть в уменьшение налога 2024 года, а оставшуюся часть - в уменьшение налога 2025 года. Сумму взносов, на которые ИП уменьшит налог (авансовые платежи по нему) по УСН за налоговый период (отчетные периоды) 2024 года, повторно не учитываются при уменьшении налога (авансовых платежей по нему) по УСН за налоговый период (отчетные периоды) 2025 года. Такие разъяснения с примером учета данных взносов приведены в **Письме ФНС России от 08.04.2024 N СД-4-3/4104@**.

**Пример 5. Порядок учета на УСН с объектом "доходы" страховых взносов на ОПС за 2024 год в размере 1% с дохода свыше 300 000 руб.**

**Условие**

*Доходы ИП от деятельности, в отношении которой он применяет УСН, составили:*

- 1 000 000 руб. за 2024 год;
- 1 500 000 руб. за 2025 год.

*Страховые взносы в размере 1% с доходов, превышающих 300 000 руб., за 2024 год - 7 000 руб. ((1 000 000 руб. - 300 000 руб.) x 1%).*

*Сумма налога, исчисленная по УСН, за налоговые периоды 2024 и 2025 годы следующая:*

- 60 000 руб. за 2024 год (1 000 000 руб. x 6%);
- 90 000 руб. за 2025 год (1 500 000 руб. x 6%).

**Решение**

*ИП уменьшил налог по УСН за 2024 год только на 5 000 руб. из 7 000 руб. исчисленных взносов в размере 1% с доходов, превышающих 300 000 руб., за 2024 год.*

*ИП вправе использовать оставшуюся сумму указанных взносов в размере 2 000 руб. при уменьшении налога (авансовых платежей) по УСН за налоговый период (отчетные периоды) 2025 года. Взносы в размере 5 000 руб., учтенные при исчислении налога по УСН за 2024 год, повторно не учитываются при уменьшении налога (авансовых платежей) по УСН за налоговый период (отчетные периоды) 2025 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@**.

## **2. Ожидаемые изменения в порядке исчисления и уплаты НДС при применении УСН: специальные ставки налога, пороги доходов, условия освобождения от НДС. Другие изменения для плательщиков УСН, планируемые с 2025 года.**

### **НДС при УСН с 2025 года**

В 2025 году и позднее действует новое правило: при применении УСН организации и ИП признаются налогоплательщиками НДС (**пункт 1 статьи 143, пункты 2, 3 статьи 346.11 НК РФ в редакции Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ**). Плательщики НДС должны выставлять счета-фактуры, вести книги продаж и покупок, ежеквартально сдавать налоговую декларацию по НДС.

**Организации и ИП освобождаются от обязанностей налогоплательщика**, если доходы за прошлый год не превышают 60 млн руб. Также освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, начиная с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе (**пункт 1 статьи 145 НК РФ**).

Если доходы с начала года превысят 60 млн руб., действие освобождения прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения (*пункт 5 статьи 145 НК РФ*).

**Если под освобождение по НДС** организация или ИП не попадают, то для них будут возможны два варианта уплаты НДС (*пункт 8 статьи 164, статья 171 НК РФ*):

- либо в общем порядке по ставке 20% (10% по определенным товарам, работам, услугам).

При этом упрощенцы будут иметь право на вычет "входного" и "ввозного" НДС;

- либо в упрощенном порядке по ставке 5% (при доходах от 60 млн руб. до 250 млн руб.) или по ставке 7% (при доходе свыше 250 млн руб.). Но эта категория упрощенцев не имеет права на вычет "входного" НДС (*подпункт 8 пункт 2 статьи 170, подпункты 3, 4 пункта 2 статьи 171 НК РФ*).

### **Особенности применения пониженных ставок НДС для упрощенцев**

**Особенность 1.** Ставки НДС 5% и 7% надо применять не менее 12 последовательных налоговых периодов - начиная с периода, за который представлена декларация по НДС с такой ставкой. Поскольку по НДС налоговый период - квартал, то эти ставки надо применять минимум 3 года (*пункт 9 статьи 164 НК РФ*). Досрочное прекращение их применения возможно, только если упрощенец утратит право на эти пониженные ставки (*подпункт "в" пункта 5 статьи 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ*).

**Особенность 2.** Для применения ставок 5% или 7% не требуется как-то извещать об этом свою инспекцию. Достаточно отразить такую пониженную ставку (или ставки) в декларации по НДС.

**Особенность 3.** В некоторых случаях (прямо оговоренных *в НК РФ*) упрощенцы, которые выбрали ставку НДС 5% (7%), будут иметь право на применение нулевой ставки НДС. К примеру, при экспорте товаров (в том числе в ЕАЭС), при международных перевозках, при международной переработке товаров, при оказании услуг по предоставлению подвижного состава и при некоторых других операциях, но не всех (*подпункты 1 - 1.2, 2.1 - 3.1, 7, 11 пункта 1 статьи 164 НК РФ*).

**Особенность 4.** Ставки НДС 5% и 7% нельзя будет применять (*пункт 9 статьи 164 НК РФ*):

- при ввозе товаров из-за рубежа - причем как из стран ЕАЭС, так и из других стран;

- по операциям *из пунктов 1, 3, 6 статьи 161 НК РФ* (в частности, при исполнении обязанностей налогового агента по НДС). В этих ситуациях применяются обычные ставки (20%, 10%).

**Особенность 5.** Упрощенцы, применяющие пониженные ставки, не смогут воспользоваться расчетными ставками по тем операциям, по которым НДС считается с разницы между ценой продажи и ценой покупки *из пунктов 3 - 5.2 ст. 154 НК РФ (пункт 12 статьи 154 НК РФ)*. Так что они должны будут облагать такие операции в обычном порядке - считать со всей суммы (без налога) НДС по ставке 5% или 7%.

### **Вычеты НДС при ставках 5% и 7%**

Для упрощенцев со ставками НДС 5% и 7% с 2025 года будет несколько новых особенностей, касающихся вычетов "входного" НДС. Сразу скажем: тотального запрета на вычеты не будет, поэтому надо вникать в особенности запрета таких вычетов или разрешения на их применение в 2025 году и далее.

**Особенность 1.** Не будет права на вычет "входного" и "ввозного" НДС по приобретениям (товарам, ОС, НМА, работам, услугам), которые будут использоваться в операциях, облагаемых НДС по ставке 5% или 7%. Суммы такого "входного" и "ввозного" НДС упрощенец должен

будет включать в стоимость приобретенных товаров, работ, услуг (*пункт 8 статьи 145, подпункт 8 пункта 2 статьи 170 НК РФ*).

**Особенность 2.** При получении авансов у плательщиков НДС есть обязанность исчислить налог и уплатить его в бюджет.

При применении пониженных ставок 5% и 7% с полученных авансов нужно определить НДС расчетным методом по ставке 5/105 или 7/107 (*пункт 4 статьи 164 НК РФ*). А при отгрузке товаров упрощенцы опять должны будут исчислить НДС - уже с реализации товаров по обычной ставке 5% или 7%.

Однако при этом не будет двойного налогообложения. В данном случае можно принять к вычету авансовый НДС: в *Налоговом кодексе РФ* нет на него запрета для упрощенцев, выбравших ставки НДС 5% и (или) 7%.

**Особенность 3.** Упрощенцы, которые выберут ставку НДС 5% или 7%, не смогут принимать к вычету НДС *по подпунктам 3 - 4 пункта 2 статьи 171 НК РФ*. Это, к примеру, "входной" НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным для работ или услуг, местом реализации которых Россия не признается.

#### При какой доле вычетов ставка НДС 20 процентов выгоднее, чем 5 процентов

Доля вычетов	Ставка НДС	
	20%	5%
Более 71,4%	Выгодно	Невыгодно
Менее 71,4%	Невыгодно	Выгодно

#### При какой доле вычетов ставка НДС 20 процентов выгоднее, чем 7 процентов

Доля вычетов	Ставка НДС	
	20%	7%
Более 60,75%	Выгодно	Невыгодно
Менее 60,75%	Невыгодно	Выгодно

#### Пример 6. Определение выгоды при применении разных ставок НДС

Компания получила выручку 120 тыс. руб. При такой выручке налог без вычетов составит:

- при ставке 5 процентов - 5714 руб. ( $120\ 000\ \text{руб.} \times 5\% : 105\%$ );
- при ставке 7 процентов - 7850 руб. ( $120\ 000\ \text{руб.} \times 7\% : 107\%$ );
- при ставке 20 процентов - 20 000 руб. ( $120\ 000\ \text{руб.} \times 20\% : 120\%$ )

При ставке 20 процентов вычеты положены, при других ставках - нет.

Рассчитаем налог по ставке 20 процентов с разной долей вычетов и посмотрим разницу с другими ставками.

Сумма покупок	90 000 руб.	78 000 руб.	66 000 руб.
Сумма входного НДС при НДС 20%	15 000 руб. ( $90\ 000\ \text{руб.} \times 20\% : 120\%$ )	13 000 руб. ( $78\ 000\ \text{руб.} \times 20\% : 120\%$ )	13 000 руб. ( $78\ 000\ \text{руб.} \times 20\% : 120\%$ )
Доля вычетов при НДС 20%	75% ( $15\ 000\ \text{руб.} : 20\ 000\ \text{руб.} \times 100\%$ )	65% ( $13\ 000\ \text{руб.} : 20\ 000\ \text{руб.} \times 100\%$ )	55% ( $11\ 000\ \text{руб.} : 20\ 000\ \text{руб.} \times 100\%$ )
Сумма НДС по ставке 20%	5 000 руб. ( $20\ 000\ \text{руб.} - 15\ 000\ \text{руб.}$ )	7 000 руб. ( $20\ 000\ \text{руб.} - 13\ 000\ \text{руб.}$ )	9 000 руб. ( $20\ 000\ \text{руб.} - 11\ 000\ \text{руб.}$ )
Потери (-)/экономия (+) по сравнению с 5%	+ 714 руб. ( $5\ 714\ \text{руб.} - 5\ 000\ \text{руб.}$ )	- 1 286 руб. ( $5\ 714\ \text{руб.} - 7\ 000\ \text{руб.}$ )	- 3 286 руб. ( $5\ 714\ \text{руб.} - 9\ 000\ \text{руб.}$ )
Потери (-)/экономия (+) по сравнению с 7%	+ 2850 руб. ( $7\ 850\ \text{руб.} - 5\ 000\ \text{руб.}$ )	+ 850 руб. ( $7\ 850\ \text{руб.} - 7\ 000\ \text{руб.}$ )	- 1150 руб. ( $7\ 850\ \text{руб.} - 9\ 000\ \text{руб.}$ )

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

## Переходные положения для тех, кто должен будет платить НДС с 2025 года

Суммы "входного" и "ввозного" НДС, которые до конца 2024 года упрощенцы (с объектом "доходы минус расходы") не отнесли к УСН-расходам, они смогут:

- или принять к вычету по правилам главы 21 НК РФ - если у таких упрощенцев не будет НДС-освобождения и они решат применять обычные ставки НДС (20% и 10%) (*пункт 9 статьи 8 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ*);

- или учесть в стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) - если упрощенцы будут применять в 2025 году ставки НДС 5% и (или) 7% (*пункт 10 статьи 8 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ*).

## Правила восстановления НДС при смене режимов налогообложения

С 2025 года будут действовать новые правила восстановления вычетов "входного" НДС при переходе с ОСН на упрощенку и при изменении НДС-обязанностей в рамках УСН. Связаны они с тем, что упрощенцы с нового года становятся налогоплательщиками НДС, но при выполнении определенных условий автоматически получают освобождение от НДС-обязанностей. А если не получают, то имеют право на применение особых пониженных ставок НДС.

**Правило 1.** Действует, когда плательщик НДС будет переходить с ОСН на УСН с применением освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика **по статье 145 НК РФ**. В таком случае до перехода на упрощенку надо восстановить вычеты входного НДС по товарам (работам, услугам, основным средствам и нематериальным активам, а также по имущественным правам). Этот восстановленный НДС надо учесть в составе прочих расходов (**статья 264 НК РФ**).

**Правило 2.** Когда плательщик НДС переходит на УСН с применением ставок НДС 5%/7%, ему надо восстановить принятые ранее к вычету суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам, ОС, НМА, имущественным правам). Сделать это нужно в первом квартале, начиная с которого применяется пониженная ставка НДС 5% или 7% (*абзац 5 подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ*).

**Правило 3.** Оно тоже касается перехода с общего режима на упрощенку. Больше не будет действовать норма о применении вычета НДС с авансов (предоплат), полученных в рамках общего режима, если реализация/отгрузка будет после перехода на УСН (*пункт 77 статьи 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ*). До 2025 года такой вычет авансового НДС предусмотрен при условии возврата НДС с таких авансов покупателю до перехода на упрощенку (соответственно, для этого надо внести изменения в договор или иное соглашение, заключенное ранее с покупателем).

Каких-либо переходных положений по применению этого изменения не предусмотрено. Поэтому те, кто собирается перейти на упрощенку, в конце 2024 года смогут принять авансовый НДС к вычету по отменяемой норме - если заранее вернут покупателю соответствующий НДС с аванса. Но при пересмотре условий договоров в первую очередь нужно ориентироваться на то, будет ли организация (ИП) в 2025 году платить НДС (и по какой ставке) или же будет применять НДС-освобождение. В разных случаях должны быть и разные подходы к решению вопроса о возможности авансовых НДС-вычетов в конце 2024 года у тех, кто переходит с ОСН на УСН.

**Вариант 1.** В 2025 году будут применяться УСН и НДС-освобождение **по статье 145 НК РФ**. С аванса, который был получен в 2024 году, НДС был исчислен по расчетной ставке 20/120 (10/110). Если в конце 2024 года будет внесено изменение в договор (к примеру, составлено дополнительное соглашение) о том, что общая стоимость уменьшается на сумму

НДС, то такой НДС можно принять к вычету в IV квартале 2024 года. При условии, что сумма НДС будет возвращена покупателю (**пункт 5 статьи 346.25 НК РФ**).

*Например, изначальная стоимость товара в договоре - 120 руб., получена полная предоплата в 2024 году. Авансовый НДС исчислен продавцом в сумме 20 руб. В конце 2024 года подписано соглашение, что поскольку товар будет отгружен в 2025 году и продавец будет применять УСН и освобождение **по статье 145 НК РФ**, то:*

- реализация товара не облагается НДС;
- общая стоимость товара составляет 100 руб. (без НДС);
- продавец возвращает до конца 2024 года покупателю сумму 20 руб., соответствующую величине авансового НДС.

*В таком случае в IV квартале 2024 года после возврата НДС покупателю организация-продавец может принять к вычету авансовый НДС в сумме 20 руб.*

**Вариант 2.** В 2025 году будет применяться УСН и НДС будет исчисляться по ставке 5% или 7%. В таком случае изменение условий договора возможно в начале 2025 года: до конца 2024 года новые ставки НДС для налогоплательщика еще не действуют. Если изменения в договор будут внесены с целью уменьшения общей стоимости на часть НДС (которая образуется из-за того, что отгрузка товара будет облагаться по более низкой ставке, а не по стандартной ставке), то налогоплательщик будет иметь право на вычет такой части авансового НДС. Опять же, если эта сумма будет возвращена покупателю (**пункт 5 статьи 171, пункт 4 статьи 172 НК РФ**). А оставшуюся часть НДС, исчисленного ранее с аванса при применении ОСН, можно принять к вычету в общем порядке - при отгрузке.

Напомним, что при отгрузке товаров, в счет оплаты которых засчитывается аванс, суммы НДС, исчисленные ранее с полученных авансов, можно принять к вычету только в размере налога, исчисленного со стоимости отгруженных товаров (**подпункт 3 пункта 3 статьи 170, пункт 8 статьи 171, пункт 6 статьи 172 НК РФ**).

*Например. В 2024 году получен аванс 120 руб., уплачен в бюджет НДС с аванса в сумме 20 руб. В начале 2025 года внесено изменение в договор: общая стоимость товара снижена до 105 руб. (100 руб. - стоимость товара, 5 руб. - НДС по ставке 5%). Разница в сумме НДС, исчисленного по обычной ставке и по ставке 5%, составила 15 руб. Продавец возвращает эту сумму покупателю и после этого может заявить вычет авансового НДС на общих условиях (**пункт 5 статьи 171, пункт 4 статьи 172 НК РФ**). Вычет оставшейся суммы НДС (5 руб.) продавец сможет заявить при отгрузке товара - когда он исчислит НДС с реализации этого товара (те же 5 руб.).*

**Правило 4.** При переходе с упрощенки на ОСН больше не будет специальной нормы, которая закрепляет право на вычет НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые еще не были учтены в составе налоговых расходов при УСН (**пункт 6 статьи 346.25 НК РФ, пункт 77 статьи 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ**).

Однако в **НК РФ** в 2025 году сохраняется общая норма для тех, кто потерял право на освобождение **по статье 145 НК РФ**. Так, в **абзаце 2 пункта 8 статьи 145 НК РФ** закреплено, что суммы "входного" НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до утраты права на освобождение **по статье 145 НК РФ**, и использованным уже после утраты этого права в рамках операций, которые облагаются НДС, можно принять к вычету в общем порядке. Поскольку с 2025 г. упрощенцы становятся плательщиками НДС, то для них эта норма будет актуальна в том числе и при переходе на ОСН. Так что если упрощенец с НДС-освобождением решит перейти на ОСН и потеряет право на освобождение **по статье 145 НК РФ**, то вычетов он не лишится.

**Правило 5.** Будет действовать в случае, когда упрощенец потеряет право на автоматическое НДС-освобождение, однако после этого выберет пониженные ставки НДС, предусмотренные специально для упрощенцев.

Может оказаться так, что упрощенец превысит "безНДСный" лимит доходов (60 млн руб.) и будет вынужден платить НДС. Если он выберет пониженные НДС-ставки 5% или 7%, то нельзя будет принять к вычету суммы входного НДС по товарам (работам, услугам, ОС и НМА, имущественным правам), которые были приобретены в период НДС-освобождения (**пункт 8 статьи 164 НК РФ**). Также не будет права на НДС-вычет при использовании приобретений в ряде операций, которые по общему правилу облагаются НДС по нулевой ставке. Они указаны **в подпунктах 1 - 1.2, 2.1 - 3.1, 7, 11 пункта 1 статьи 164 НК РФ**. Это в том числе операции по экспорту товаров за рубеж (как в страны ЕАЭС, так и в иные).

То есть те упрощенцы, которые выберут ставки НДС 5% или 7%, начиная с 1 января 2025 года будут лишены права на вычет "входного" НДС в том числе и по экспортным операциям.

### **Новый лимит для перехода на УСН**

#### **Как было в 2024 году!**

Перейти на упрощенку могли компании, "прибыльные" доходы которых за 9 месяцев предшествующего года не превысили 112,5 млн руб. Этот показатель ежегодно индексировался на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год. То есть, к примеру, чтобы перейти на УСН с 2024 года, доход компании за 9 месяцев 2023 года не должен был превысить 149,5 млн руб. (112,5 млн руб. x 1,329) (**пункт 2 статьи 346.12 НК РФ, Письмо Минфина России от 11.05.2023 N 03-11-09/42674**).

#### **Как будет в 2025 году!**

Для перехода на УСН начиная с 2025 года применяется уже новый критерий - учитываемые для целей налогообложения прибыли доходы организации за 9 месяцев 2024 года не должны превысить 337,5 млн руб. В последующем лимит также будет индексироваться, но только теперь на коэффициент-дефлятор, установленный для года подачи уведомления о переходе, а не на год начала применения УСН, как было раньше (**пункт 2 статьи 346.12 НК РФ**). То есть, скажем, для перехода на УСН с 2026 года лимит будет умножаться на коэффициент-дефлятор, установленный на 2025 год. Для целей перехода на УСН с 2025 года новый лимит индексировать не нужно - он применяется как есть.

#### **Справочно!**

Для вновь созданных организаций "доходное" ограничение, разумеется, не действует - они по-прежнему могут начать применять УСН с даты постановки на учет в ИФНС, подав уведомление по форме № 26.2-1 в течение 30 календарных дней (**пункт 2 статьи 346.13 НК РФ**). Компания, не воспользовавшаяся этим правом, может перейти на спецрежим в общем порядке, с года, следующего за годом создания. То, что организация создана в течение года подачи уведомления, такому переходу не препятствует. А у ИП критерий доходов "допереходного" года не применяется в принципе.

Кроме того, **в НК РФ** появилась оговорка, которой не было раньше. Теперь из доходов, учитываемых для целей перехода на спецрежим, исключаются:

- положительные курсовые разницы (**пункт 11 статьи 250 НК РФ**);
- субсидии, признаваемые внереализационными доходами при безвозмездной передаче в государственную, муниципальную собственность имущества или имущественных прав (**пункт 4.1 статьи 271 НК РФ**).

Еще введено переходное правило: если в 2024 году организация или ИП утратили право на УСН из-за превышения действующего в этом году лимита доходов - 265,8 млн руб. (200 млн руб. x 1,329), то они могут вернуться на УСН с 01.01.2025 - при условии, что их доходы за 9 месяцев 2024 года не превысили новый лимит 337,5 млн руб. Конечно же, при определении

размера доходов на 01.10.2024 нужно учесть и доходы, облагавшиеся уже по ОСН (если, к примеру, компания утратила право на спецрежим в III квартале и с 01.07.2024 являлась уже плательщиком налога на прибыль). Ограничение, по которому вернуться на упрощенку можно не ранее чем через год после утраты права на нее, в этом случае не действует (**пункт 11 статьи 8 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ**).

### **Максимум УСН-доходов обновился, а прогрессивные ставки отменяют**

#### **Как сейчас!**

Лимит УСН-доходов, при превышении которого право на применение спецрежима утрачивается, составляет 200 млн руб. Этот лимит индексируется на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год (**пункт 2 статьи 346.12, пункты 4, 4.1 статьи 346.13 НК РФ, Письмо Минфина России от 27.01.2021 N 03-11-06/2/4855**). Таким образом, в 2024 году компании и ИП вправе применять упрощенку, пока их доходы не превысят 265,8 млн руб. (200 млн руб. x 1,329).

В 2024 году в общем случае наряду с обычными ставками для всех упрощенцев (6% и 15%) применяются повышенные ставки УСН-налога - 8% на УСН с объектом "доходы" и 20% на УСН с объектом "доходы минус расходы", если выполняется хотя бы одно из условий (**пункт 4 статьи 346.13, пункты 1.1, 2.1 статьи 346.20 НК РФ**):

- доходы, рассчитанные с начала года, превысили 199,35 млн руб. (150 млн руб. x 1,329);
- средняя численность работников составила свыше 100, но не более 130 человек.

#### **Как будет в 2025 году!**

В 2025 году право на упрощенку утратят плательщики, доходы которых превысят 450 млн руб. В последующем этот новый лимит также будет индексироваться на коэффициент-дефлятор (**пункт 2 статьи 346.12 НК РФ**). В 2025 году лимит индексировать не нужно.

Остается только плоская шкала ставок - повышенные ставки УСН-налога отменяются (**пункт 75 статьи 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ**). То есть начиная с 2025 года компании и ИП на УСН будут платить авансы и "упрощенный" налог по базовым ставкам - 6% и 15% - независимо от размера доходов и численности работников (в пределах, допускаемых условиями применения спецрежима). Это изменение упрощает и расчет налога при УСН, так как вместе с отменой повышенных ставок отменяется и необходимый для их применения порядок исчисления налога (**пункт 76 статьи 2 Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ**).

### **Предельная численность УСН-работников остается прежней**

С 2025 года показатель максимальной средней численности работников на УСН составит 130 человек (**подпункт 15 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ**). По сути, критерий не меняется - превышение базовой численности 100 работников не более чем на 30 человек и сейчас не приводит к утрате права на спецрежим, а лишь влечет необходимость уплаты УСН-налога по повышенным ставкам. Но теперь это будет общий лимит численности для всех плательщиков налога при УСН.

### **Лимит стоимости ОС увеличили и будут индексировать**

Сейчас применять упрощенку могут налогоплательщики, у которых "бухгалтерская" остаточная стоимость ОС, признаваемых амортизируемым имуществом по нормам **главы 25 НК РФ**, составляет не более 150 млн руб. Это правило распространяется и на ИП: у них, в отличие от организаций, показатель остаточной стоимости ОС не контролируется при переходе на УСН,

однако должен соблюдаться во время применения спецрежима (*подпункт 16 пункта 3 статьи 346.12, пункт 4 статьи 346.13 НК РФ, Письмо Минфина России от 11.02.2022 N 07-01-10/9691, пункт 6 Обзора практики, утвержденного Президиумом ВС РФ 04.07.2018*).

С 2025 года порог остаточной стоимости "упрощенных" ОС увеличивается до 200 млн руб. В целях соблюдения лимита не будет учитываться стоимость российского высокотехнологичного оборудования по перечню, который утвердит Правительство РФ.

Кроме того, этот лимит теперь тоже будут индексировать на коэффициент-дефлятор (*пункт 2, подпункт 16 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ*).

### Что меняется для ИП

Начиная с 2025 года ИП на "доходно-расходной" УСН смогут включать страховые взносы за себя в расходы по тому же принципу, который сейчас действует для уменьшения налога на взносы ИП при "доходной" УСН. А это значит, что учитывать в расходах можно будет взносы ИП за себя, "подлежащие уплате" в году применения УСН, независимо от их фактической уплаты (*подпункт 3 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ*).

С 01.01.2025 нормы *НК РФ* прямо предусматривают, что не включаются в состав УСН-доходов суммы возмещения, полученные плательщиками "упрощенного" налога в связи с изъятием земельных участков для государственных и муниципальных нужд (*подпункт 5 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ*). До сих пор ситуация была неоднозначной: *Минфин России и ФНС России* давали противоречивые разъяснения, в том числе основываясь на позиции *ВАС РФ* (*Письма Минфина России от 24.03.2023 N 03-11-06/2/26040; ФНС России от 29.07.2022 N СД-4-3/9846@*).

Показатель	Было в 2024 году	Будет с 2025 года
Лимит доходов за 9 месяцев, позволяющий перейти на УСН со следующего года ( <i>п. 2 ст. 346.12 НК РФ</i> )	149,51 млн руб.	337,5 млн руб. (для перехода на УСН с 2025 г.)
Лимит доходов за год для применения УСН ( <i>п. 4 ст. 346.13 НК РФ</i> )	265,8 млн руб.	450 млн руб. с учетом коэффициента-дефлятора
Предельная остаточная стоимость основных средств ( <i>пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ</i> )	150 млн руб.	200 млн руб. с учетом коэффициента-дефлятора
Лимит по средней численности работников ( <i>пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ</i> )	130 человек (если численность свыше 100 человек – применяется повышенная ставка налога при УСН)	130 человек
Повышенные ставки УСН при превышении определенных лимитов ( <i>ст. 346.20, п. 1, 3, 4 ст. 346.21 НК РФ</i> )	Действуют, если доходы превысили 199,35 млн руб. или средняя численность работников составила свыше 100 человек, но менее 130 человек	Повышенных ставок нет

### 3. Особенности определения налоговой базы в различных ситуациях

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*.

По общему правилу, закрепленному в *пункте 1 статьи 346.17 НК РФ*, датой получения доходов плательщиками УСН признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

### **3.1. при реализации товаров (работ, услуг) через посредника**

В соответствии со *статьей 1005 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ)* по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Согласно *статье 1006 ГК РФ* принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре.

В соответствии с *пунктом 1 статьи 346.15 НК РФ* при определении объекта налогообложения по УСН учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном *пунктами 1 и 2 статьи 248 НК РФ*.

На основании *пункта 1 статьи 248 НК РФ* к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

*Пунктом 1 статьи 249 НК РФ* установлено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

При этом, в соответствии с *пунктом 2 статьи 249 НК РФ* выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Следовательно, доходом продавца признается вся сумма поступлений от покупателя за реализованные ему через агента (в том числе через маркетплейс) товары.

Согласно *подпункту 24 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ* налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, при определении налоговой базы уменьшают полученные доходы на расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения.

В связи с этим сумма удержанного агентом (в частности, маркетплейсом) из выручки налогоплательщика вознаграждения является расходом налогоплательщика, учитываемым при определении налоговой базы по УСН.

Для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом налогообложения в виде доходов, учет расходов для целей налогообложения УСН *главой 26.2 НК РФ* не предусмотрен.

В *Письме ФНС России от 05.05.2023 N СД-4-3/5762@* разъясняется, что доходы налогоплательщиков, применяющих УСН, не уменьшаются на сумму агентского вознаграждения, удерживаемого агентом из выручки от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, поступающей ему от покупателей товаров, а также на сумму неустоек

(штрафов), удержанных агентом из выручки от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

**В Письме ФНС России от 08.05.2024 N СД-4-3/5416@** приведены примеры определения продавцом для целей применения УСН размера доходов при удержании маркетплейсом суммы своего вознаграждения из выручки продавца.

**Пример 7.**

*Налогоплательщик, применяющий УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, продал через маркетплейс товары на 1 000 рублей. Маркетплейсом из этой суммы было удержано агентское вознаграждение в размере 100 рублей. Продавцу маркетплейсом перечислено 900 рублей разницы между суммой поступлений от покупателя за реализованный товар (1 000 рублей) и суммой удержанного маркетплейсом вознаграждения (100 рублей).*

*При этом, при определении налоговой базы по УСН налогоплательщик отражает в доходах сумму в размере 1 000 рублей, а в расходах отражает сумму агентского вознаграждения, удержанного маркетплейсом, в размере 100 рублей.*

**Пример 8.**

*Налогоплательщик, применяющий УСН с объектом налогообложения в виде доходов, продал через маркетплейс товары на 1 000 рублей. Маркетплейсом из этой суммы было удержано агентское вознаграждение в размере 100 рублей. Продавцу маркетплейсом перечислено 900 рублей разницы между суммой поступлений от покупателя за реализованный товар (1 000 рублей) и суммой удержанного маркетплейсом вознаграждения (100 рублей).*

*При этом, при определении налоговой базы по УСН налогоплательщик отражает в доходах сумму в размере 1 000 рублей. Учет любых расходов, в частности, в виде удержанного маркетплейсом агентского вознаграждения в размере 100 рублей, при применении УСН с объектом налогообложения доходы не предусмотрен.*

**В Письмах ФНС России от 08.05.2024 N СД-4-3/5416@, от 04.08.2017 N СД-4-3/15363@, от 06.02.2012 N ЕД-4-3/1823@, от 11.10.2010 N ЯК-17-3/1378@** указывается, что доходы, полученные в рамках агентского договора, принципал должен учитывать на дату поступления агенту денежных средств (другого имущества в качестве оплаты) от покупателя и не ждать, когда агент передаст их принципалу.

**Есть другие рекомендации**, основанные на разъяснениях Минфина России, - учитывать доход на дату поступления денег (другого имущества) от агента принципалу, а не от покупателя - агенту (**Письма Минфина России от 03.04.2020 N 03-11-11/26872, от 26.09.2019 N 03-11-11/74067, от 29.07.2016 N 03-11-06/2/44819**).

Заметим, что раньше Минфин России время от времени менял свою точку зрения. Например, в 2011 году он, как и сейчас, считал, что доход нужно учитывать на дату поступления оплаты принципалу (**Письмо от 24.05.2011 N 03-11-06/2/80**). В июне 2014 года он поддержал позицию **ФНС России**, а в следующем месяце вновь вернулся к своему прежнему мнению (**Письма от 06.06.2014 N 03-11-11/27455, от 28.07.2014 N 03-11-11/36937**).

**Однако подход ФНС России, на наш взгляд, более обоснованный**, ведь поступившие агенту от покупателей деньги (имущество) принадлежат принципалу и он может ими распоряжаться несмотря на то, что они пока еще у агента (**пункт 1 статьи 996, статья 1011 ГК РФ**). Добавим, что Минфин России в отношении торговли товарами через маркетплейс указал: дате получения дохода принципала, применяющего УСН, соответствует дата возникновения у него права распоряжаться полученными доходами (**Письмо от 01.09.2023 N 03-11-11/83988**). Полагаем, что в данном случае речь идет о дате поступления агенту оплаты от покупателя.

Например, в подобной ситуации принципал может поручить агенту закупить для него на вырученные деньги материалы. В этом случае деньги от покупателей до принципала вообще могут не прийти - агент потратит их по новому поручению принципала.

Поэтому, на наш взгляд, принципалу безопаснее и правильнее учесть доход на дату поступления агенту денег (другого имущества) от покупателей. Инспекторы вряд ли будут возражать.

Главное для принципала - договориться с агентом, чтобы он как можно раньше сообщал принципалу о поступлении оплаты за реализованные товары (работы, услуги).

### **3.2. при осуществлении неденежных расчетов:**

#### **3.2.1. 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-П3/16846** 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.

### **3.2.2. 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**.

### **3.2.3. при предоставлении отступного**

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

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

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

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

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

#### **3.2.4. при прощении долга**

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

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

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

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

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

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

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

#### **3.3. 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.

#### **3.4. 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**).

**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.

## **4. Признание отдельных видов расходов**

### **4.1. материальные расходы**

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

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

**В статье 254 НК РФ** приведен примерный перечень материальных расходов, к которым относятся затраты на приобретение:

- сырья и (или) материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (*подпункты 1, 4*);
- материалов, используемых для упаковки или иных производственных и хозяйственных нужд (*подпункт 2*);
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды (включая СИЗ) и другого имущества стоимостью менее 100 000 руб. (*подпункт 3*);
- топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, трансформацию и передачу энергии (*подпункт 5*);
- приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними лицами, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика (*подпункт 6*).

Перечень материальных расходов открытый. Это значит, что в их состав можно включить и другие затраты, непосредственно связанные с производством и реализацией.

**Пункт 2 статьи 346.17 НК РФ, Письма Минфина России от 26.04.2016 N 03-11-06/2/24019, от 29.04.2015 N 03-11-11/24918** разъясняют, что стоимость полученных и оприходованных налогоплательщиком сырья и материалов учитывается при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, на дату их оплаты поставщику независимо от факта их списания в производство или ввода в эксплуатацию.

Согласно *пунктам 2, 3 статьи 254 НК РФ* стоимость сырья и материалов, закупленных у поставщиков, складывается из фактических затрат на их приобретение (без учета НДС, акцизов и возвратной тары), а именно:

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

На основании *подпункта 6 пункта 1 статьи 254, пункта 2 статьи 346.16 НК РФ* к материальным расходам относятся транспортные и экспедиционные расходы. Транспортно-заготовительные расходы (издержки обращения) - это все затраты, непосредственно связанные с приобретением сырья, материалов, инструментов и товаров, в частности:

- стоимость доставки;

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

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

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

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

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

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

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

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

#### Перечень материальных расходов, учитываемых при применении УСН

Вид расхода	Реквизиты документов
<b>Независимо от вида «упрощенной» деятельности</b>	
Оплата услуг оператора фискальных данных	Письмо Минфина России от 09.12.2016 № 03-11-06/2/73772
Организация и проведение обязательных медосмотров работников	Письмо Минфина России от 05.05.2016 № 03-11-06/2/25906
Оплата услуг по расчету платы «за грязь», ведению учета отходов и представлению отчетности по ним	Письмо Минфина России от 21.04.2017 № 03-11-06/2/23989
Оплата работ по ремонту системы вентиляции и	Письмо Минфина России

кондиционирования в арендуемом офисе	от 15.02.2016 № 03-11-06/2/8092
Обязательные взносы на капитальный ремонт общего имущества многоквартирного дома - для упрощенцев, владеющих нежилым помещением в таком доме	Письма Минфина России от 17.02.2017 № 03-11-06/2/9078, от 13.04.2016 № 03-11-06/2/21185
Расходы на приобретение моющих (чистящих) средств для поддержания чистоты в офисе	Письма Минфина России от 17.01.2020 N 03-11-11/1827, от 16.08.2019 N 03-11-11/62254
Расходы на закупку бахил и одноразовых стаканчиков	Письмо Минфина России от 13.07.2017 № 03-11-06/2/44773
Расходы, связанные с проверкой оборудования	Письмо Минфина России от 31.01.2014 № 03-11-06/2/3799
Расходы на приобретение комплектующих для компьютеров	Письмо Минфина России от 11.09.2019 N 03-11-11/69903
Оплата коммунальных услуг	Письмо Минфина России от 18.01.2018 № 03-11-06/2/2042
Услуги производственного характера, оказанные физическим лицом – плательщиком НПД	Письма Минфина России от 01.10.2020 № 03-11-11/85985, от 27.05.2020 № 03-11-11/44579
<b>Покупка и продажа недвижимости, сдача ее в аренду</b>	
Расходы на ремонт и реконструкцию помещений, в том числе приобретенных для продажи, оплата проектных работ и демонтажа	Письма Минфина России от 20.12.2017 № 03-11-11/85174, от 10.05.2012 № 03-11-06/2/63
Оплата услуг: - по техобслуживанию помещений (в том числе их уборка, мытье окон и фасадов); - по водо-, тепло-, электроснабжению; - по проведению санитарно-гигиенических мероприятий; - по техобслуживанию систем вентиляции, отопления, водоснабжения и т.д. <b>В договоре аренды должно быть предусмотрено, что указанные затраты возложены на арендодателя</b>	Письмо Минфина России от 31.07.2014 № 03-11-11/37705
<b>Оказание услуг общественного питания</b>	
Оплата стоимости продуктов, используемых для приготовления блюд и напитков на предприятии общепита	Письмо Минфина России от 12.05.2014 № 03-11-11/22081
Потери от порчи продовольственных товаров в общественном питании в пределах норм естественной убыли	Письмо Минфина России от 07.08.2020 N 03-11-06/2/69377
Расходы на организацию музыкального и развлекательного (анимационного) обслуживания для посетителей ресторана или кафе	Письмо Минфина России от 14.08.2017 № 03-11-06/2/52041
<b>Распространение наружной рекламы</b>	
Расходы на установку и эксплуатацию рекламных конструкций	Письмо Минфина России от 01.04.2019 N 03-11-11/22204
<b>Производство кинофильмов, видеофильмов и телевизионных программ</b>	
Затраты на оплату услуг сторонних организаций и индивидуальных предпринимателей по производству телепрограмм	Письмо Минфина России от 15.01.2018 N 03-11-06/2/1118
<b>Гостиничная деятельность</b>	
Расходы на уборку помещений гостиницы и стирку постельного белья	Письмо Минфина России от 26.05.2014 № 03-11-06/2/24963
<b>Сельскохозяйственная деятельность</b>	
Расходы по оформлению ветеринарных свидетельств на	Письмо Минфина России

продукты питания и комбикорма для сельскохозяйственных животных	от 04.09.2013 № 03-11-11/36386
<b>Торговая деятельность</b>	
Стоимость товаров, приобретенных подотчетным лицом для дальнейшей реализации	Письмо Минфина России от 11.02.2021 N 03-11-11/9094
Химчистка одежды, подлежащей реализации	Письмо Минфина России от 19.03.2020 N 03-11-11/21131
<b>Услуги по подбору персонала</b>	
Расходы по размещению вакансий в газетах, журналах и на интернет-сайтах	Письма Минфина России от 01.06.2021 N 03-11-11/42636, от 16.08.2012 N 03-11-06/2/111

### Расходы, не поименованные в главе 26.2 НК РФ

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

- на выплату вознаграждений операторам торговой площадки аукциона и электронных торгов (*Письмо Минфина России от 24.01.2020 N 03-11-06/2/4241*);
- на разработку проекта освоения лесов (*Письмо Минфина России от 15.11.2019 N 03-11-11/88150*);
- на приобретение доли в уставном капитале компании (*Письма Минфина России от 18.04.2018 N 03-11-06/2/25967, от 19.03.2018 N 03-11-11/16745*);
- на ведение реестра акционеров (*Письмо Минфина России от 17.11.2014 N 03-11-06/2/57962*);
- на оплату услуг нотариуса за учредителей при купле-продаже ими доли в уставном капитале организации (*Письмо Минфина России от 09.12.2019 N 03-11-11/95351*);
- на выплату дивидендов (*Письмо Минфина России от 22.07.2019 N 03-11-11/54321*);
- скидки, предоставленные покупателю (*Письмо Минфина России от 01.06.2018 N 03-11-06/2/37590*);
- на электронную подпись для госзакупок (*Письмо Минфина России от 08.08.2014 N 03-11-11/39673*);
- на специальную оценку условий труда (*Письма Минфина России от 30.06.2014 N 03-11-09/31528, от 16.06.2014 N 03-11-06/2/28551*);
- на информационные услуги (*Письмо Минфина России от 16.04.2014 N 03-07-11/17285*);
- на услуги организаций, предоставляющих персонал (*Письмо Минфина России от 20.12.2012 N 03-11-06/2/147*);
- на подписку на периодические издания (*Письма Минфина России от 07.05.2015 N 03-11-03/2/26501, от 28.10.2013 N 03-11-11/45487*);
- на получение выписок из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) (*Письмо Минфина России от 16.04.2012 N 03-11-06/2/57*). Но если "упрощенец" заказывает выписку из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) в связи с судебным разбирательством, такие расходы могут быть квалифицированы в качестве судебных расходов (*подпункт 31 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, Постановление Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 N 12*);
- расходы в виде платежей за использование радиочастотного спектра (*Письмо Минфина России от 27.01.2020 N 03-11-11/4458*);
- на приобретение имущественных прав, в том числе по договору уступки прав требования (*Письма Минфина России от 03.02.2021 N 03-11-06/2/6814, от 08.12.2020 N 03-11-11/107025, от 30.11.2020 N 03-11-11/104754, от 02.12.2019 N 03-11-11/93316*). Схожий вывод по данному вопросу содержится в *Определении ВС РФ от 09.04.2018 N 309-КГ17-23668 по делу N А47-9800/2016*;

- по договорам участия в долевом строительстве до момента получения недвижимости в собственность (*Письма Минфина России от 17.04.2020 N 03-11-06/2/31246, от 26.08.2019 N 03-11-11/65390*);
- на плату за право размещения недвижимости на земельном участке, находящемся в муниципальной собственности (*Письмо Минфина России от 27.08.2020 N 03-11-06/2/75173*);
- сомнительные (безнадежные) долги (*Письма Минфина России от 20.02.2016 N 03-11-06/2/9909, от 23.06.2014 N 03-03-06/1/29799*);
- расходы в виде хищения денежных средств (*Письмо Минфина России от 19.12.2016 N 03-11-06/2/76035*);
- суммы признанных должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, в том числе неустоек (*Письма Минфина России от 07.04.2016 N 03-11-06/2/19835, от 09.12.2013 N 03-11-06/2/53634*);
- на управление организацией (*Письмо Минфина России от 20.01.2017 N 03-11-06/2/2506*);
- на уплату задолженности за реорганизованную организацию (*Письмо Минфина России от 13.02.2015 N 03-11-06/2/6553*);
- арендные платежи по жилому помещению, используемому в предпринимательской деятельности (*Письмо Минфина России от 28.03.2017 N 03-11-11/17851*);
- себестоимость испорченного товара (*Письмо Минфина России от 12.05.2014 N 03-11-06/2/22114*);
- суммы компенсаций работникам затрат, связанных с исполнением трудовых обязанностей (*Письмо Минфина России от 21.03.2019 N 03-11-06/2/18724*);
- на приобретение права на установку и эксплуатацию рекламной конструкции (*Письма Минфина России от 11.10.2017 N 03-11-11/66516, ФНС России от 06.08.2014 N ГД-4-3/15322@*);
- на плату за право ограниченного пользования земельным участком (сервитут) (*Письмо Минфина России от 22.01.2013 N 03-11-06/2/10*);
- на реконструкцию, проектные работы, перевод квартиры из жилого в нежилой фонд (*Письмо Минфина России от 07.08.2013 N 03-11-06/2/31778*);
- расходы, которые ИП понес до своей регистрации (*Письмо Минфина России от 10.04.2013 N 03-11-11/142*). Расходы (например, по оплате стоимости товаров), произведенные ИП, впоследствии прекратившим существование как ИП и окончившим ведение предпринимательской деятельности, но решившим ее возобновить, также не учитываются при определении объекта налогообложения по УСН (*Письмо Минфина России от 26.08.2019 N 03-11-11/65270*);
- расходы ИП на свои обучение и командировки (*Письма Минфина России от 16.08.2019 N 03-11-11/62269, от 26.02.2018 N 03-11-11/11722*);
- расходы арендодателя, применяющего УСН, на оплату услуг сторонней организации по поиску арендаторов (*Письмо Минфина России от 07.08.2014 N 03-11-11/39112*).

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

Реквизиты письма-запрета	Реквизиты судебного решения по альтернативной позиции
<b>Расходы на выплату комиссионного вознаграждения банку за досрочное погашение кредита</b>	
Письмо Минфина России от 06.08.2019 N 03-11-11/59072	В Постановлениях АС СЗО от 02.08.2019 N Ф07-7348/2019 по делу N А66-11689/2018, АС УО от 25.07.2019 N Ф09-3876/19 по делу N А47-10646/2018, АС ВВО от 14.06.2018 N Ф01-2245/2018 по делу N А39-3592/2017 арбитры признали подобные комиссии стоимостью

	самостоятельных услуг банка и разрешили учесть при исчислении "упрощенного" налога на основании пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ
<b>Экспортные таможенные пошлины</b>	
Письмо Минфина России от 07.06.2007 N 03-11-04/2/162	В Постановлении ФАС УО от 19.11.2008 N Ф09-8448/08-С3 по делу N А60-6983/08 арбитры указали на неразрывную связь экспортных таможенных платежей с реализацией товаров и получением доходов от нее. Руководствуясь пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, они разрешили включить эти расходы в налоговую базу
<b>Расходы на благоустройство территории</b>	
Письма Минфина России от 20.02.2012 N 03-11-06/2/27, от 19.10.2010 N 03-11-06/2/157	В Постановлении Первого ААС от 08.07.2013 по делу N А43-10855/2012 признаны правомерными действия "упрощенца", который включил в налоговую базу затраты на асфальтирование территории торгового центра, склада, заготовительной базы и цехов. Арбитры признали, что спорные суммы можно расценить как материальные расходы и учесть на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ
<b>Компенсации за разъездной характер работы</b>	
Письмо ФНС России от 04.04.2011 N КЕ-4-3/5226	В Постановлении ФАС СЗО от 14.11.2013 по делу N А66-420/2013 сказано, что к расходам на оплату труда можно отнести любые компенсации, в том числе за разъездной характер работы
<b>Расходы на покупку питьевой воды</b>	
Письма Минфина России от 26.05.2014 N 03-11-06/2/24963, от 06.12.2013 N 03-11-11/53315	Постановление ФАС УО от 06.10.2008 N Ф09-7032/08-С3 по делу N А47-15449/05: данные расходы (при наличии документального подтверждения) можно учесть при УСН, поскольку они направлены на обеспечение нормальных условий труда

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

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

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

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

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

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

#### **4.2. расходы по товарам, приобретенным для перепродажи**

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

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

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

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

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

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

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

#### ***Пример 9. Оценка проданных товаров по методу ФИФО***

##### ***Условие***

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

##### ***Решение***

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

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

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

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

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

Средняя стоимость единицы товара рассчитывается по формуле:

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

где:

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

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

### **Пример 10. Списание расходов по средней стоимости товаров**

#### **Условие**

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

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

Весь товар был оплачен поставщику в том же месяце.

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

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

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

#### **Решение**

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

1) стоимость поступивших товаров:

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

2) общую стоимость товаров:

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

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

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

Таким образом, средняя стоимость единицы товара равна:

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

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

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

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

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

### **Пример 11. Списание расходов по стоимости каждой единицы товара**

#### **Условие**

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

#### **Решение**

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

**Письма Минфина России от 28.07.2014 N 03-11-11/36937, от 17.02.2014 N 03-11-09/6275 (направлено Письмом ФНС России от 18.03.2014 N ГД-4-3/4801)** разъясняют, что расходы на оплату товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, признаются в составе расходов при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения после фактической передачи товаров покупателю независимо от того, оплачены они покупателем или нет.

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

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

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

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

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

### **4.3. расходы на оплату труда**

**Пунктом 2 статьи 346.16 НК РФ** предусмотрено, что расходы на оплату труда определяются в порядке, предусмотренном **статьей 255 НК РФ**, при условии их соответствия критериям, указанным в **пункте 1 статьи 252 НК РФ**.

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

Например, к ним можно отнести:

- 1) зарплату;
- 2) премии и надбавки к зарплате за производственные результаты;
- 3) компенсации за режим работы и особые условия труда;
- 4) расходы на бесплатное питание;
- 5) расходы на оплату проезда к месту отпуска и обратно;
- 6) отпускные;
- 7) компенсации за неиспользованный отпуск;
- 8) единовременные вознаграждения за выслугу лет;
- 9) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера;
- 10) расходы на оплату труда работника в период учебных отпусков;
- 11) расходы на ДМС.

Перечень расходов на оплату труда является открытым (**пункт 25 статьи 255 НК РФ**). Поэтому вы можете учесть и другие затраты, которые **в статье 255 НК РФ** прямо не поименованы, но связаны с оплатой труда и предусмотрены трудовым и (или) коллективным договорами (**пункт 2 статьи 346.16 НК РФ**).

Премии сотрудникам к праздникам и юбилеям можно учесть, только если выплата (**пункт 1 статьи 252, статья 255, пункт 2 статьи 346.16 НК РФ**):

- носит стимулирующий характер и зависит от стажа работы, должностного оклада, производственных результатов;
- предусмотрена трудовым, коллективным договорами или иным локальным нормативным актом.

Если указанные условия не выполняются, то учесть премию в расходах нельзя, так как она не соответствует требованиям **статьи 252 НК РФ**. Так, **в Письме Минфина России от 09.01.2023 N 03-03-06/3/121** отмечено, что если премия, выплаченная к профессиональному празднику или к юбилею сотрудника, не привязана к результатам труда, то она не может учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

На основании **пункта 1 статьи 252 НК РФ** в целях налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных **в статье 270 НК РФ**).

При этом в соответствии **с пунктом 21 статьи 270 НК РФ** при определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

**В Письмах от 19.04.2024 N 03-11-06/2/37246, от 19.02.2015 N 03-11-06/2/7790 Минфин России** уточнил: в состав расходов на оплату труда включаются лишь те выплаты руководителю, которые произведены на основании трудового договора (контракта) и/или коллективного договора. А вот расходы в виде выплаты руководителем организации, который является ее единственным учредителем и членом организации, вознаграждения самому себе не учитываются в составе расходов для УСН.

Затраты на оплату труда учитываются на день погашения задолженности перед сотрудниками, то есть на дату (*подпункт 6 пункта 1, пункт 2 статьи 346.16, пункт 2 статьи 346.18 НК РФ*):

- выплаты денег из кассы;
- списания денег с расчетного счета;
- при ином способе погашения задолженности - момент такого погашения. Например, если зарплата выдана в неденежной форме, то учитывать ее в расходах нужно на дату передачи товаров (работ, услуг).

### **Исключение!**

Затраты на оплату труда работников, которые связаны с созданием ОС или с их достройкой, дооборудованием, модернизацией, техническим перевооружением, нужно учитывать так же, как расходы на ОС, если такое ОС является амортизируемым имуществом (*подпункт 1 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, Письмо Минфина России от 15.04.2009 N 03-11-06/2/65*).

Расходы на оплату труда отражаются в графе 5 разд. I книги учета доходов и расходов на день погашения задолженности перед сотрудниками (*подпункт 1 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ, пункт 11 Порядка заполнения книги учета доходов и расходов при УСН*). При этом сумма выплаченной зарплаты указывается в книге учета доходов и расходов без НДФЛ. Сам налог отражают отдельной строкой на основании уведомления. Налог следует отразить на дату зачета его на ЕНС на основании уведомления об исчисленной сумме НДФЛ.

## **5. 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 УСН с объектом "доходы минус расходы", 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 12. 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.).

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

Если основные средства приобретены до перехода на УСН, то на основании **пункта 2.1 статьи 346.25 НК РФ** в расходах можно учесть при переходе с ОСН - оплаченную остаточную стоимость ОС (в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями **главы 25 НК РФ**) по данным налогового учета **на 31 декабря** года перед переходом на УСН.

Оплаченная остаточная стоимость каждого такого объекта ОС указывается в графе 8 разд. II Книги учета доходов и расходов при УСН **на 1 января** первого года применения УСН (**пункт 3.12 Порядка заполнения книги учета доходов и расходов при УСН**).

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

<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 13. 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 года автомобиль продан.*

***Решение***

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

*Взамен компания учтет в расходах:*

*- за 2017 год 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 год - 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 года - сумму амортизации в размере 51 564,28 руб. ((908 513,50 руб. - 272 554,05 руб.) x 2,7027027% x 3 мес.).*

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

Применение амортизационной премии при пересчете базы за 2017 год 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 год возникнет недоимка. И если компания уже подала декларацию за 2018 год, 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 год, 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**).

## **6. Последствия при утрате права на применение УСН в 2024 году.**

### **Порядок исчисления НДС и выставления счетов-фактур при утрате права на УСН.**

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

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

*Например, если 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 утрате права на УСН**

*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.

**В пункте 12 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2024 года по вопросам налогообложения, направленного Письмом ФНС России от 29.07.2024 N БВ-4-7/8573**, отмечено, если совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми вследствие изменения законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая в себя НДС, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона (*пункт 1 статьи 424 ГК РФ, пункт 1 статьи 168 НК РФ*), за исключением случаев, когда иные гражданско-правовые последствия изменения условий налогообложения будут предусмотрены нормативными правовыми актами, или иное соглашение о размере цены, включающей в себя налог, не будет достигнуто между сторонами.

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@*).

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.