

**НЕПРОСТАЯ "УПРОЩЕНКА":  
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО И РАЗЪЯСНЕНИЯ**

19 апреля 2018 г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## 1. Условия применения УСН

Применение упрощенной системы налогообложения (УСН) предусматривает уплату единого налога по результатам хозяйственной деятельности вместо следующих налогов:

- налога на прибыль организаций (для предпринимателей - НДФЛ в отношении доходов от предпринимательской деятельности). При этом «упрощенцы» признаются плательщиками налога на прибыль в части дивидендов и процентов по государственным, муниципальным и ипотечным ценным бумагам;
- НДС за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ. При этом организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов в части НДС;
- налога на имущество организаций, за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимости, облагаемых исходя из кадастровой стоимости.

Иные налоги, а также страховые взносы на пенсионное, медицинское и социальное страхование уплачиваются при применении УСН в общеустановленном порядке.

При применении УСН сохраняется порядок ведения кассовых операций и представления статистической отчетности.

Упрощенная система налогообложения может применяться организациями и индивидуальными предпринимателями при выполнении ряда критериев, установленных статьями 346.12, 346.13 Налогового Кодекса:

- 1) средняя численность работающих не более 100 человек за отчетный или налоговый период;
- 2) остаточная стоимость основных средств не более 150 млн. руб. по состоянию на 1-ое число месяца, в котором подано заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, а в дальнейшем – на последнее число каждого отчетного и налогового периода. Для проверки данного критерия учитываются основные средства, признаваемые амортизируемым имуществом для налогообложения прибыли (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, письмо Минфина от 15.07.2017 № 03-11-11/37040). При этом их остаточная стоимость определяется в соответствии с нормами бухгалтерского учета;
- 3) сумма доходов не более 150 млн. руб. Данное ограничение проверяется в течение всего периода применения упрощенной системы налогообложения. При этом в составе доходов учитываются как доходы от реализации, так и внереализационные, которые включаются в расчет налоговой базы по УСН. В том числе, при расчете данного критерия следует принимать во внимание полученные авансы, так как при УСН доходы определяются кассовым методом (письмо Минфина России от 25.08.2014 № 03-11-06/2/42282).

Кроме того, установлены ограничения на применение УСН для отдельных видов деятельности, например, банков, страховых компаний, инвестиционных фондов, ломбардов, бюджетных и казенных организаций.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы (ст. 346.12 НК РФ). Однако наличие обособленных подразделений не является препятствием.

Переход на УСН носит уведомительный характер. Форма уведомления утверждена Приказом ФНС России от 02.11.2012 N ММВ-7-3/829.

Сроки перехода на упрощенную систему налогообложения зависят от того, относится ли налогоплательщик к только что созданным субъектам бизнеса или нет. Для вновь зарегистрированных организаций и индивидуальных предпринимателей – в течение 30 дней после государственной регистрации в любое время года. При этом датой перехода на упрощенку признаётся дата госрегистрации, а не реальной подачи заявления. Уже работающие компании и индивидуальные предприниматели вправе перейти на УСН с начала нового года, при условии, что уведомление подано не позднее 31 декабря текущего года. При этом сумма доходов по итогам девяти месяцев того года, в котором подано уведомление о переходе на УСН, не должна превышать 112,5 млн. руб. (п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

В случае нарушения какого-либо из установленных критериев налогоплательщик теряет право на УСН и считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение. О возврате на общий режим налогообложения необходимо сообщить в налоговый орган в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором был нарушен какой-либо из установленных критериев. В течение данного квартала бывший «упрощенец» освобождается от уплаты пени и штрафов за несвоевременное перечисление ежемесячных авансовых платежей, предусмотренных общим режимом налогообложения.

Отказаться от применения УСН в течение налогового периода нельзя. Если налогоплательщик принимает решение о переходе на общий режим налогообложения с начала нового налогового периода, то он обязан сообщить об этом в налоговый орган не позднее 15 января года, с которого собирается перейти на общий режим налогообложения. При этом повторный переход на УСН возможен не ранее чем через год после утраты права на применение этой системы налогообложения.

В качестве объекта налогообложения при УСН могут быть выбраны:

- 1) доходы;
- 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Однако участники договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом могут применять в качестве объекта налогообложения только доходы, уменьшенные на величину расходов.

Объект налогообложения можно менять ежегодно. Для этого необходимо направить уведомление в налоговую инспекцию до 20 декабря года, предшествующего году, с которого планируется такое изменение. В течение налогового периода объект налогообложения менять нельзя.

## **2. Организация учета при УСН**

Индивидуальный предприниматель на упрощенке может не вести бухгалтерский учет.

Организации-упрощенцы ведут бухучет в обычном порядке. При этом поскольку порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и для расчета налога по УСН различается, упрощенец должен вести налоговый учет.

Для налогового учета организация или предприниматель на УСН должны заполнять Книгу учета доходов и расходов (КУДиР). Это требование не зависит от того, какой объект налогообложения применяет упрощенец (ст. 346.24 НК РФ). Выбранный упрощенцем объект налогообложения влияет лишь на то, какие разделы в Книге заполнять. Так, на «доходной» упрощенке можно не вести учет расходов поставщиков.

Форма Книги утверждена Приказом Минфина РФ от 22.10.2012 №135р.

## **3. Доходы при УСН: состав и порядок признания**

Статья 346.15 НК РФ, регулирующая порядок определения доходов на упрощенной системе, отсылает к положениям главы 25 НК РФ о налоге на прибыль. Согласно этой норме к налогооблагаемым доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

Организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками НДС. Следовательно, они не должны начислять НДС при реализации товаров, работ, услуг. Однако если «упрощенец» выставит покупателю счет-фактуру с налогом, то всю данную сумму он должен перечислить в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

Поскольку компании на упрощенке учитывают доходы согласно пунктам 1 и 2 статьи 248 НК РФ, то выставленные по просьбе покупателей в счетах-фактурах суммы НДС в состав доходов не включают.

При «упрощенке» не учитываются при расчете налоговой базы доходы, которые не признаются при налогообложении прибыли в соответствии со статьей 251 Налогового кодекса. Кроме того, не учитываются при УСН доходы в виде дивидендов и проценты по государственным ценным бумагам, которые облагаются налогом на прибыль в особом порядке по ставкам, установленным статьей 284 Налогового кодекса. А у индивидуального предпринимателя не облагаются в рамках УСН доходы, к которым применяется ставка НДФЛ 9% или 35 % (пункты 2, 5 статьи 224 НК РФ).

С 2018 года в перечень доходов, не учитываемых в составе налоговой базы по УСН, включены доходы, полученные товариществами собственников жилья, недвижимости, управляющими организациями, садоводческими, огородническими или дачными некоммерческими товариществами (партнерствами), жилищными, садоводческими, огородническими, дачными или иными специализированными потребительскими кооперативами от собственников (пользователей) недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями.

Доходом признается полученная экономическая выгода, которую можно оценить (ст. 41 НК РФ). При упрощенке учитываются только те доходы, которые определены статьями 249 и 250 НК РФ. Эти статьи не предусматривают возможность учета экономической выгоды и не устанавливают порядок ее оценки. Поэтому неуплаченные проценты по договору беспроцентного займа не признаются доходом заемщика. Сумма полученного займа также не учитывается при определении налоговой базы на упрощенке (п. 1 ст.

346.15, подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ, письма Минфина России от 27.08.2014 № 03-11-11/42697, от 24.07.2013 № 03-11-06/2/29384).

При работе на УСН доходы учитывают кассовым методом (ст. 346.17 НК РФ). То есть датой получения доходов признается дата поступления денег в кассу или на банковский счет, получения имущества, работ, услуг и имущественных прав, а также погашения задолженности налогоплательщику иным способом. Следует иметь в виду, что зачет встречных требований — это тоже способ оплаты (письмо Минфина России от 07.04.14 № 03-11-11/15467).

Суммы доходов отражаются в КУДиР той датой, когда они получены.

#### **Авансы, залоги, обеспечительные платежи**

В доходы от реализации при УСН необходимо включить, в том числе, суммы авансов и предоплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров, оказания услуг и выполнения работ. Аванс признается в доходах в день получения денежных средств.

Помимо аванса, продавец или арендодатель нередко получают от будущего покупателя (арендатора) задаток или обеспечительный платеж. Учет поступивших средств зависит от их признания авансом или задатком.

Залог, задаток или обеспечительный платеж при поступлении доходом не признается (пп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ). При этом задатком признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения (п.1 ст. 380 ГК РФ). Поэтому деньги, полученные от покупателя (арендатора) по письменному соглашению как задаток или обеспечительный платеж будущей поставки товара (передачи имущества в аренду), не признаются выручкой при расчете налоговой базы по УСН. При этом из документов должно четко следовать, что компания получила именно задаток или обеспечительный платеж (письма Минфина России от 17.12.2015 N 03-11-06/2/73977, от 22.06.2015 № 03-11-06/2/36071, от 28.10.2013 N 03-11-06/2/45451).

Но если продавец, применяющий УСН, не вернет покупателю задаток, переданный в связи с заключением договора купли-продажи, то такой задаток должен быть учтен в составе доходов на дату зачета полученных средств в счет погашения задолженности за реализованное имущество (письмо Минфина России от 28.10.2013 N 03-11-06/2/45451, письмо ФНС от 30.12.2014 № ГД-4-3/27235).

Рискованно получать задаток от зависимой компании или физ. лица. Суды поддерживают налоговиков (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.06.15 № Ф02-1918/2015).

#### **Признание доходов при расчетах с использованием банковских карт и электронных платежных систем**

Если организация или ИП на УСН осуществляет расчеты с покупателями с использованием электронных платежных систем, то датой признания доходов от реализации считается момент одновременного принятия оператором электронных денежных средств на основании распоряжения клиента, уменьшения их остатка у плательщика и увеличения их остатка у получателя. Подтвердить факт оплаты может выписка по соответствующему счету оператора платежной системы или его сообщение (письма Минфина России от 05.06.2013 N 03-11-11/163, от 20.01.2014 N 03-11-11/1415).

При оплате товаров с использованием пластиковых карт доход продавца, применяющего УСН, исчисляется исходя из суммы всех поступлений за реализованный товар без учета взимаемой банком комиссии. Расходы в виде банковской комиссии могут быть учтены при определении налоговой базы по УСН только компаниями или ИП, которые выбрали объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов (письмо Минфина России от 14.05.2012 N 03-11-11/161).

#### **Уступка права требования долга**

Для целей расчета единого налога при УСН уступка права требования признается реализацией имущественных прав.

Если предприятие на УСН реализовало дебиторскую задолженность за отгруженные товары, то денежные средства, полученные по договору уступки права требования третьему лицу, являются доходом от реализации имущественных прав. В целях определения налоговой базы по УСН указанные доходы следует учитывать в размере фактически полученных сумм (п. 1 ст. 346.14, п. 1 ст. 346.15 НК РФ, письма Минфина России от 18.07.2017 г. № 03-11-11/45709, от 07.09.2015 г. № 03-11-06/2/51388, от 23.07.2012 г. № 03-11-06/2/92, от 25.01.2012 г. № 03-11-11/11, от 12.10.2011 № 03-11-06/2/142).

На основании пункта 1 статьи 346.17 Кодекса доход от уступки права требования признается в день поступления денежных средств от цессионария на счет в банке (в кассу) (п. 1 ст. 346.17, п. 1 ст. 346.15, ст.

249 НК РФ). При этом cedent-упрощенец, который платит единый налог с разницы между доходами и расходами, не вправе уменьшать налоговую базу на стоимость уступаемого права требования, поскольку такие расходы отсутствуют в закрытом перечне статьи 346.16 Налогового кодекса. По этой же причине cedent не вправе учесть убыток, который может возникнуть в результате уступки права требования (письма Минфина России от 09.12.2013 г. № 03-11-06/2/53599, от 20.06.2013 г. № 03-11-06/2/23302).

### **Порядок признания доходов комитентами и комиссионерами**

Поскольку доходы на упрощенке признаются по правилам, установленным для признания выручки в целях налогообложения прибыли, продавец-комитент на упрощенке должен включить в доходы всю выручку, которую получает от клиентов, то есть с учетом комиссии (п. 1, 2 ст. 249 НК РФ). При этом доход комитента (принципала) будет считаться полученным в день, когда платежи от клиентов поступят на счет в банке или в кассу комиссионера (агента) (письмо ФНС России от 11.10.2010 г. № ЯК-17-3/1378).

Комиссию принципал вправе списать в расходы, если применяет УСН с объектом «доходы минус расходы» (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, письмо Минфина России от 19.09.2016 № 03-11-11/54526, письмо ФНС России от 11.10.2010 г. № ЯК-17-3/1378).

Комиссионер (агент) учитывает в целях УСН в доходах только агентское вознаграждение и не учитывает имущество, поступившее ему в связи с исполнением обязательств по агентскому договору (письмо Минфина России от 21.01.2013 N 03-11-06/2/07).

### **Порядок признания доходов арендодателями**

Арендодателям на «упрощенке» необходимо включать в доходы коммунальные платежи, которые им компенсирует арендатор (письма Минфина России от 28.09.2017 г. № 03-11-06/2/62954, от 18.07.2012 № 03-11-11/210, постановление Президиума ВАС РФ от 12.07.2011 № 9149/10). При этом упрощенец с объектом «доходы минус расходы» может учесть стоимость коммунальных услуг в расходах.

То же самое касается возмещения арендатором стоимости услуг связи. Арендодатель, применяющий УСН, должен полностью учесть поступившие суммы в доходах, несмотря на то что он перечисляет данные суммы оператору связи (письмо Минфина России от 22.02.2012 N 03-11-06/2/31).

### **Возврат авансов и денежных средств при расторжении договора**

В соответствии с п. 1 статьи 346.17. 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.

Порядок учета возвращаемой продавцом на УСН полученной от покупателя (заказчика) выручки от реализации товаров (работ, услуг) главой 26.2 НК не предусмотрен. Поэтому, по мнению Минфина России (письма Минфина России от 25.03.2013 № 03-11-11/114, от 20.01.2014 № 03-11-06/2/1478) в этом случае также необходимо применять порядок, предусмотренный п.1 ст. 346,17 НК. Следовательно, при расторжении договора компания или ИП на упрощенке вправе уменьшить полученные доходы на возвращаемые денежные средства на день их списания со счета в банке или возврата из кассы.

### **Внереализационные доходы на УСН**

К внереализационным доходам «упрощенца» относятся поступления, указанные в статье 250 НК РФ, в частности:

- полученные безвозмездно имущество, работы, услуги или имущественные права;
- доходы в виде процентов по предоставленным упрощенцем кредитам и займам;
- доходы от долевого участия в других организациях;
- доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду;
- доходы от участия в простом товариществе;
- суммы штрафов, пеней и других санкций за нарушение партнером договорных условий, если они признаны должником или подлежат уплате на основании судебного решения.

Сумма возмещенных убытков или ущерба, в том числе страховые выплаты по ОСАГО, также учитывается на УСН, поскольку такие доходы предусмотрены пунктом 3 статьи 250 Налогового кодекса. Причем налоговую базу увеличивает вся сумма, поступившая от страховой организации, а не разница между возмещенной суммой и расходами на ремонт (письмо Минфина России от 04.05.2009 № 03-11-06/2/78).. При этом если организация применяет упрощенку с объектом «доходы», учесть стоимость ремонта не получится, поскольку такие расходы не предусмотрены статьей 346.16 НК РФ.

## Доходы, не учитываемые при УСН

Не учитываются при УСН доходы, перечень которых приведен в статье 251 Налогового кодекса (за исключением полученных авансов), в частности:

- а) имущество, полученное в форме залога или задатка.

Однако если за поставленный товар продавец удерживает оплату из средств полученного задатка, то соответствующие суммы следует включить в налоговую базу по УСН на дату проведения зачета (удержания) средств в счет погашения задолженности за реализованный товар (письма Минфина России от 22.06.2015 г. № 03-11-06/2/36071, ФНС России от 30.12.2014 г. № ГД-4-3/27235@);

- б) имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал или в совместную деятельность;
- в) суммы, поступившие посреднику при исполнении обязательств по договору комиссии, агентскому договору или договору поручения (за исключением посреднического вознаграждения);
- г) деньги и имущество, полученные по кредитному договору или договору займа (в том числе по договору цессии новым кредитором) в порядке погашения основного долга;
- д) имущество, полученное в рамках целевого финансирования. При этом необходимо вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования;
- е) капитальные вложения арендатора в форме неотделимых улучшений арендованного имущества;
- ж) проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, облагаемые налогом на прибыль организаций (п. 4 ст. 284, п. 2 ст. 346.11 НК РФ);
- з) проценты по вкладам в банках, получаемые индивидуальными предпринимателями;
- и) дивиденды. Причем дивиденды, полученные «упрощенцем», не учитываются и при определении предельного размера доходов для применения УСН. Связано это с тем, что доходы в виде дивидендов, облагаемые налогом на прибыль, не признаются доходами при УСН (п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ, письмо Минфина России от 25.08.2014 № 03-11-06/2/42282);
- л) поступления от деятельности, облагаемой ЕНВД.

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса не учитываются для налогообложения доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно, если доля участия дарителя в одаряемой организации (или наоборот) превышает 50%, а полученное имущество (кроме денежных средств) в течение одного года не передается третьим лицам. Однако это исключение касается только безвозмездно передаваемого имущества, а не работ, услуг или имущественных прав. Поэтому если дочерняя компания получает от материнской в безвозмездное пользование помещение или оборудование, она обязана учесть для целей налогообложения внереализационный доход в виде безвозмездно полученного права пользования. При этом не имеет значение степень связи дочерней и материнской компаний, а также является данный договор пользования срочным или бессрочным (письма Минфина России от 01.07.2008 № 03-11-04/2/93, от 06.03.2008 № 03-11-05/54 и др.).

Еще одна распространенная ситуация, связанная с безвозмездной передачей имущества и имущественных прав, возникает при прощении долга по договору займа. Так, если материнская компания, доля которой в уставном капитале дочерней составляет более 50 %, прощает ей долг по договору займа, то дочерняя компания полученные денежные средства в доходы включать не должна, так как в этом случае применимо исключение, предусмотренное подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса (письмо Минфина России от 19.10.2011 N 03-03-06/1/678). Но сумму прощенных процентов заемщик обязан учесть во внереализационных доходах. Это объясняется тем, что списание задолженности в виде процентов по займу не может рассматриваться в качестве безвозмездно полученного имущества, поскольку не было факта передачи таких средств. Поэтому оснований для применения в отношении этих сумм положений подпункта 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса нет (письмо Минфина России от 25.06.2014 г. N 03-03-06/1/30267).

В состав доходов, не признаваемых для налогообложения согласно статье 251 Налогового кодекса, с 2018 года внесен ряд изменений:

- с 1 января 2018 года по 31 декабря 2019 года включительно при определении налоговой базы не нужно учитывать доходы в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленные в ходе проведенной инвентаризации (пп. 3.6 п. 1 ст. 251 НК РФ, Федеральный закон от 18.07.2017 N 166-ФЗ);
- с 2018 года исключена из статьи 251 Налогового кодекса норма, позволяющая не учитывать для целей налогообложения имущество, имущественные и неимущественные права, переданные организации в целях увеличения ее чистых активов. При этом введена новая норма, согласно которой не учитываются

при налогообложении доходы в виде имущества и прав, которые получены организацией в качестве вклада по гражданскому законодательству (пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ, Федеральный закон от 30.09.2017 N 286-ФЗ). В соответствии со статьей 66.1 Гражданского кодекса вкладом участника в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть денежные средства, вещи, доли (акции) в уставных капиталах других хозяйственных товариществ и обществ, государственные и муниципальные облигации, а также интеллектуальные права и права по лицензионным договорам. Участник обязан вносить вклады, если это предусмотрено уставом (ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 №14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Поэтому для исключения налоговых претензий обязанность участников вносить имущество должна быть предусмотрена уставом организации;

- с 01.01.2018г. не признаются в составе налогооблагаемых доходов неустраиваемые участниками дивиденды, восстановленные в составе нераспределенной прибыли организации (пп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК РФ, Федеральный закон от 30.09.2017 N 286-ФЗ).

#### **4. Расходы при УСН: состав и порядок признания**

При объекте обложения «доходы минус расходы» налоговая база может быть уменьшена на ряд расходов. Все данные расходы должны отвечать условиям, установленным статьей 252 Налогового кодекса (п. 2 ст. 346.16 НК РФ), то есть они должны быть экономически обоснованы, направлены на получение дохода и подтверждены документами, оформленными в соответствии с Российским законодательством или законодательством иностранного государства, если данные расходы возникают за пределами России.

Расходы на упрощенной системе признаются только после их фактической оплаты. То есть помимо документов, фиксирующих оприходование товарно-материальных ценностей, работ, услуг, необходимо иметь также документы, подтверждающие перечисление денежных средств или погашение обязательства перед контрагентом-поставщиком иным способом (например, путем зачета взаимных обязательств). Если оплата производится векселем, то датой признания расхода для УСН считается день погашения собственного векселя или день передачи векселя по индоссаменту.

Прекращение обязательства перед поставщиком вследствие заключения договора перевода долга с третьим лицом считается оплатой (письмо Минфина России от 25.05.2012 N 03-11-11/169). Поэтому упрощенец вправе учесть расходы по оплате работ на дату подписания договора о переводе долга с третьим лицом, т.к. обязательство по оплате данных работ считается исполненным. (письмо Минфина России от 23.03.2012 N 03-11-06/2/45).

Состав расходов, которые на УСН можно учесть в уменьшение полученных доходов, ограничен перечнем, приведенным в статье 346.16 Налогового кодекса. Среди них:

- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- расходы на ремонт и реконструкцию основных средств;
- расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности, командировки и обязательное страхование работников;
- материальные расходы;
- расходы на закупку товаров, предназначенных для перепродажи;
- арендные, лизинговые, ввозные таможенные платежи;
- расходы на бухгалтерские, аудиторские, нотариальные и юридические услуги;
- расходы на приобретение и обновление программ для ЭВМ;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, на услуги связи;
- суммы налогов и сборов, начисленных по российскому законодательству (кроме самого единого налога на УСН);
- расходы на рекламу производимых (приобретенных) или реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- оплата комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;
- транспортные расходы;
- платежи за проезд большегрузных автомобилей по федеральным автодорогам в размере, превышающем сумму начисленного транспортного налога (авансовых платежей по отчетным периодам);
- проценты по займам и кредитам и др.

Перечень расходов является закрытым, то есть нельзя учесть для налогообложения другие, не указанные в списке, виды расходов.

Расходы, принимаемые при расчете налога на прибыль в пределах установленных нормативов, учитываются при применении УСН также в пределах данных нормативов. В частности, ограничены по

размеру компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов; расходы на рекламу; расходы на отдельные виды добровольного страхования, учитываемые в составе расходов на оплату труда.

Остановимся на особенностях признания при УСН отдельных видов расходов.

### **Расходы на оплату труда**

В составе расходов на оплату труда признаются начисления работникам, предусмотренные трудовыми, коллективными договорами и Трудовым законодательством, а также взносы на обязательное страхование и ряд видов добровольного страхования в порядке и в размерах, установленных статьей 255 Налогового кодекса (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Для признания этих расходов заработная плата должна быть выдана работникам, а страховые взносы перечислены страховой компании.

Кроме того, в качестве расходов на оплату труда учитываются суммы пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации на УСН могут учесть в затратах на оплату банковских операций (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ) суммы комиссии, удержанной банком за перечисление работникам заработной платы (письмо Минфина России от 05.12.2017г. N 03-11-11/80622).

### **Страховые взносы при упрощенной системе налогообложения**

При УСН с объектом обложения «доходы минус расходы» учитываются в составе расходов взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, рассчитанные и уплаченные в соответствии с законодательством за работников, а индивидуальным предпринимателем – еще и за себя (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Данные расходы признаются именно в момент их фактического перечисления, а не начисления.

На 2018г. предельная база по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование – 1 021 тыс.руб., на обязательное социальное страхование – 815 тыс.руб. (Постановление Правительства от 15.11.2017 № 1378).

Действующие для основной категории плательщиков размеры тарифов страховых взносов сохранены на период по 2020 год включительно (Федеральный закон от 27.11.2017 N 361-ФЗ).

Организации и предприниматели на УСН, осуществляющие «льготные» виды деятельности, приведенные в подпункте 5 пункта 1 статьи 427 НК РФ, могут применять пониженный тариф страховых взносов (пп. 3 п. 2 ст. 427 НК РФ):

- на обязательное пенсионное страхование – 20%,
- на обязательное медицинское страхование и страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 0%.

Перечень льготных видов деятельности на УСН приведен Федеральным законом от 27.11.2017г. №335-ФЗ в соответствии с новым ОКВЭД2.

Для применения пониженных тарифов на УСН доля доходов от льготной деятельности должна составлять не менее 70 % общего объема доходов (п. 6 ст. 427 НК РФ). Если несколько видов деятельности относятся к одному льготному ОКВЭД, доходы от них можно суммировать (письмо Минтруда от 03.04.2013 № 17-4/551). Кроме того, для применения пониженных тарифов организациями и ИП на УСН с льготными видами деятельности общий годовой доход не должен превышать 79 млн. руб. (пп. 3 п. 2 ст. 427 НК РФ).

Нередко часть доходов от льготной деятельности не признается для УСН, поскольку включена в перечень не облагаемых доходов, установленный статьей 251 НК РФ (например, организация оказывает часть медицинских услуг в рамках ОМС, или товарищества собственников жилья финансируются за счет вступительных, членских и целевых взносов). В этом случае в отношении порядка расчета доли доходов от льготной деятельности до последнего времени существовало два подхода:

- принимать в расчет целевое финансирование в качестве доходов от реализации (письма Минфина России от 26.05.2017 № 03-15-05/32406, от 02.03.2017 № 03-15-05/11813, письмо ФНС России от № БС-4-11/9694).
- учитывать в доходах от льготных операций только выручку, облагаемую налогом при УСН, но при расчете доли доходов от данной деятельности принимать в расчет общий объем доходов, включая целевое финансирование (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа



от 27.06.2017 № Ф04-1733/2017 по делу № АОЗ-1802/2016, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.06.2017 № Ф09-2778/17 по делу № А50-21069/2016).

С 2017 года с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 27.11.2017 N 335-ФЗ, общий объем доходов определяется путем суммирования доходов, как учитываемых (п. 1 ст. 346.15 НК), так и не учитываемых для целей налогообложения (то есть приведенных в статье 251 НК РФ - пп.1 п.1.1 ст. 346.15). Согласно разъяснениям ФНС России (письмо ФНС России от 29.03.2018 г. НГД-4-11/5937, согласовано с Минфином России), доходы, поименованные в статье 251 НК РФ (не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль), в целях проверки права на применение пониженных тарифов страховых взносов включаются также в доходы от осуществления основного вида экономической деятельности. При этом полученные организацией займы и финансовая помощь от учредителя не должны включаться ни в общий объем доходов, ни в долю доходов в связи с осуществлением основного вида экономической деятельности, поскольку заемные средства подлежат возврату, а финансовая помощь от учредителя не является доходом от осуществления деятельности (письмо Минфина России от 15.02.2018 N 03-15-06/9293).

При отсутствии права на пониженные тарифы взносы следует рассчитывать и уплачивать по основным тарифам.

Если «упрощенец» применял пониженный тариф взносов, поскольку укладывался в лимит доходов от льготного бизнеса, то при потере права на льготный тариф он должен доплатить страховые взносы по основной ставке за весь период с начала года. При этом пени или штрафы не взимаются (письма ФНС от 01.03.2017 № БС-4-11/3705, от 21.12.2017 г. N 03-15-06/85550).

При объекте "доходы минус расходы" взносы включаются в расходы на дату их перечисления в бюджет (письмо Минфина России от 05.02.2016 № 03-11-06/2/5872).

### **Налоги при упрощенной системе налогообложения**

Налоги, сборы и страховые взносы, уплаченные в соответствии с налоговым законодательством РФ (за исключением единого налога по УСН), учитываются при расчете налоговой базы в размере, фактически перечисленном «упрощенцем» в бюджет в данном отчетном (налоговом) периоде.

#### **НДС**

НДС по приобретенным товарам, работам, услугам выделен при УСН в самостоятельный расход и учитывается по подпункту 8 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ. Материалы, работы, услуги, основные средства или товары, приобретенные для перепродажи, в упрощенной системе учитываются без НДС.

Компании на УНС с объектом «доходы минус расходы», отказавшиеся от получения счетов-фактур, могут учитывать входной НДС в расходах на основании первичных документов (письмо Минфина России от 08.09.2014 № 03-11-06/2/44863).

#### **Налог на имущество**

Организация, применяющая УСН, является плательщиком налога на имущество по объектам, которые облагаются исходя из кадастровой стоимости (ст. 378.2 НК РФ). К таким объектам относятся

- торговые и административно-деловые центры;
- объекты торговли, бытового обслуживания и общепита;
- нежилые помещения, предназначенные под офисы;
- помещения и жилые дома, которые не учтены на балансе как основные средства. Если жилой дом учтен на балансе организации-упрощенца на счете 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности», объекта обложения налогом на имущество не возникает (письмо Минфина России от 22.12.2017 № 03-05-05-01/86054).

Те виды имущества, которое облагается в регионе по кадастровой стоимости, должны быть указаны в законе субъекта РФ по месту нахождения объектов недвижимости. Кроме того, объект должен входить в перечень, который утвердила исполнительная власть региона (п. 7 ст. 378.2 НК РФ). В противном случае при «упрощенке» налог на имущество не платят.

Предприниматели и организации, которые владеют земельными участками, признанными объектами налогообложения, платят **земельный налог**.

Предприниматели и организации, на которых зарегистрированы транспортные средства, уплачивают в составе расходов по УСН также и **транспортный налог** (ст. 358 НК РФ).

В составе расходов могут быть учтены **госпошлина и торговый сбор**.

**Не учитываются в расходах при УСН:**

- сам упрощенный налог (п. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ);
- НДС, который упрощенец предъявил покупателям по счетам-фактурам и уплатил в бюджет согласно п. 5 ст. 173 НК РФ, поскольку в доходы при УСН включается сумма, уменьшенная на этот НДС (п. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 346.15 НК РФ);
- суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством иностранных государств. Согласно международным соглашениям двойное налогообложение устраняется в отношении налогов, на которые распространяются соответствующие соглашения об избежании двойного налогообложения. Поскольку налог, уплачиваемый в соответствии с главой 26.2 Кодекса, не является идентичным или аналогичным налогам, на которые распространяются соглашения об избежании двойного налогообложения, нормы данных соглашений не распространяются на упрощенную систему налогообложения (письмо Минфина России от 31.05.2016 № 03-08-13/31219).

### **Расходы на основные средства и нематериальные активы**

При расчете налоговой базы по УСН учитываются затраты на приобретение или создание собственными силами основных средств и нематериальных активов, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение объектов. При этом затраты признаются только при условии их оплаты.

Следует подчеркнуть, что при исчислении «упрощенного» налога учитываются только расходы, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Поэтому физлицо, которое приобрело какой-либо объект (например, автомобиль) до регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, в последующем при использовании этого объекта в бизнес-деятельности не вправе учесть при расчете «упрощенного налога» затраты на его покупку. А вот расходы на эксплуатацию такого основного средства при УСН признаются, так как они непосредственно связаны с предпринимательством (письмо Минфина России от 08.02.2018 № 03-11-11/7503).

При УСН амортизация основных средств и нематериальных активов не начисляется. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление, реконструкцию, модернизацию) основных средств в период применения упрощенной системы учитываются для налогообложения с момента ввода этих объектов в эксплуатацию (конечно, при условии их оплаты и использования для предпринимательской деятельности). При этом в расходы включается первоначальная стоимость объектов по данным бухгалтерского учета. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, учитываются в расходах с момента подтверждения факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

А расходы на приобретение (создание) нематериальных активов отражаются при расчете налога в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности (письмо Минфина России от 26.02.2018 N 03-11-06/2/11967).

Если основные средства или нематериальные активы были приобретены (сооружены, изготовлены, модернизированы) в период применения общего режима налогообложения, до перехода на упрощенную систему налогообложения, то их остаточная стоимость (по данным налогового учета в соответствии с правилами главы 25 Налогового кодекса) включается в расходы в зависимости от установленного срока полезного использования:

- a) при сроке полезного использования объектов до трех лет включительно - в течение первого календарного года применения УСН;
- b) при сроке полезного использования от трех до 15 лет включительно:
  - в течение первого календарного года применения УСН – 50% остаточной стоимости,
  - второго календарного года – 30% остаточной стоимости,
  - третьего календарного года – 20% остаточной стоимости;
- c) при сроке полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от остаточной стоимости основных средств или нематериальных активов.

Расходы на приобретение (создание, реконструкцию, модернизацию) основных средств и нематериальных активов признаются для налогообложения в течение налогового периода равными долями по отчетным периодам. В случае частичной оплаты в расходах на конец каждого отчетного или налогового периода можно учесть оплаченную стоимость.

При этом Налоговый кодекс устанавливает важное ограничение: если основные средства, приобретенные после перехода на УСН, реализованы (переданы) до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с

момента их приобретения), то необходимо пересчитать расходы за период их списания при УСН исходя из амортизации объекта по правилам, установленным для налога на прибыль (абз. 11 п. 3 ст. 346.16 НК РФ). При этом потребуются доплатить за прошедший период налог и пени.

Начислить и включить в расходы амортизацию по правилам главы 25 Налогового кодекса нужно за весь период с момента приобретения объекта, то есть даже за те периоды, в которых расходы при УСН уже не учитывались (письма Минфина России от 03.03.2014 г. N 03-11-11/8833, от 15.02.2013 № 03-11-11/70, от 04.02.2013 № 03-11-11/50).

Пример.

В июне приобретено основное средство первоначальной стоимостью 360 000 руб. и сроком полезного использования 60 месяцев. Стоимость объекта учтена в расходах в июне, сентябре и декабре равномерно по 120 000 руб. (360 000 руб. : 3 кв.).

В феврале следующего года объект продан по остаточной стоимости.

Для пересчета используется линейный метод амортизации.

Ежемесячная сумма амортизации в размере 360 000 руб.: 60 мес. = 6 000 руб. начисляется с июля по февраль.

| Показатели для пересчета   | Отчетный (налоговый) период       |               |               |  |
|--|-----------------------------------|---------------|---------------|--|
|  | полугодие (ОС приобретено в июне) | 9 месяцев     | год           | 1 квартал следующего года (ОС реализовано в феврале) |
| Сумма восстановленных расходов (нарастающим итогом в течение налогового периода)                 | 120 000                           | 240 000       | 360 000       | -  |
| Сумма амортизации, включенная в расходы по УСН (нарастающим итогом в течение налогового периода) | -                                 | 18 000        | 36 000        | 12 000   |
| Увеличение налоговой базы (нарастающим итогом в течение налогового периода)                      | 120 000                           | 222 000       | 324 000       | 0  |
| <b>Сумма налога к доплате</b>  | <b>18 000</b>                     | <b>33 300</b> | <b>48 600</b> |  |

Но пересчитывать налог нужно только при передаче права собственности на основное средство. Если объект выбывает по другим причинам (уничтожен при пожаре, украден, списан из-за износа), пересчет делать не требуется (письмо УФНС РФ по г. Москве от 01.12.2005 № 18-11/3/88107).

Пересчет касается всех основных средств, то есть приобретенных как до перехода на УСН, так и в период применения этого режима. Причем пересчитывать налоговую базу необходимо и в том случае, если право собственности на основное средство передано после смены объекта налогообложения с «доходы минус расходы» на объект «доходы» (письма Минфина России от 09.11.2007 № 03-11-04/2/273, от 26.03.2009 № 03-11-06/2/50, от 31.03.2010 № 03-11-06/2/46).

Состав затрат, признаваемых при расчете единого налога по УСН, ограничен перечнем, установленным статьей 346.16 Налогового кодекса. Поэтому, по мнению контролирующих органов, нельзя учесть в расходах остаточную стоимость основных средств, которые были приобретены при работе на общем режиме налогообложения, а реализованы после перехода на УСН, и при этом не полностью самортизированы (письма Минфина России от 03.03.2014 г. N 03-11-11/8833 от 15.02.2013 № 03-11-11/70, от 04.02.2013 № 03-11-11/50, от 06.06.2013 № 03-11-11/164, от 07.07.2011 № 03-11-06/2/105, от 28.01.2009 № 03-11-06/2/9, от 18.04.2007 № 03-11-04/2/106 и др.). Хотя в ряде случаев судебные органы встают на сторону налогоплательщиков, указывая, что подпункт 1 пункта 1 статьи 268 НК РФ, позволяющий включить остаточную стоимость в расходы, применим и для упрощенной системы (Постановления ФАС Уральского округа от 14.11.2012 № Ф09-10644/12, от 22.08.2012 № Ф09-7690/12, ФАС Центрального округа от 09.06.2010 № А14-19989/2009/668/24, от 04.08.2010 № А14-481/2010/20/33, от 05.08.2010 № А14-19808/2009/695/28, определение ВАС РФ от 20.08.2010 № ВАС-10870/10).

**Расходы на закупку товаров, предназначенных для перепродажи**

Уменьшить доходы на стоимость товаров, приобретенных для перепродажи, можно при одновременном выполнении двух условий (п. 2 ст. 346.17 НК РФ):

- приобретенные товары оплачены поставщику;
- товары реализованы, т.е. переданы покупателю в собственность.

При этом под реализацией понимается переход права собственности на товар к покупателю. Дата получения от покупателя оплаты в этом случае значения не имеет (Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 № 808/10, Письма Минфина России от 29.10.2010 № 03-11-09/95, от 17.02.2014 № 03-11-09/6275).

Поскольку расходы на товары учитываются по мере их реализации, нельзя признать для налогообложения затраты на почтовые услуги, связанные с нереализованными товарами, в том числе через компьютерные сети (письма Минфина России от 01.09.2016 № 03-11-06/2/51055, от 30.05.2016 № 03-11-06/2/1125).

В случае поступления товаров несколькими партиями расходы учитываются по мере оплаты этих приобретений и их реализации одним из возможных методов, установленных учетной политикой организации: ФИФО, по средней стоимости или по стоимости единицы товаров.

Расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров учитываются после оплаты соответствующих услуг, независимо от даты реализации товаров (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Следует учесть, что контролирующие органы возражают против признания расходов на предпродажную подготовку товаров. В частности, в письме Минфина России от 11.08.2014 N 03-11-11/39768 отмечается, что расходы на приобретение объекта недвижимости, предназначенного для дальнейшей реализации, учитываются при определении налоговой базы по УСН в составе расходов после передачи права собственности на данный объект покупателям. Но расходы по достройке (переоборудованию) товара, в данном случае — офисного помещения, приобретенного для продажи, в пункте 1 статьи 346.16 Кодекса не предусмотрены.

Товары приходятся по стоимости без учета НДС, предъявленного поставщиком (пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), поскольку сумма НДС, предъявленная поставщиком, учитывается отдельно (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Компании на УСН с объектом «доходы минус расходы», отказавшиеся от получения счетов-фактур, могут учитывать входной НДС в расходах на основании первичных документов (письмо Минфина России от 08.09.2014 № 03-11-06/2/44863). При этом НДС, предъявленный поставщиком товаров, учитывается в расходах только по мере реализации оплаченных товаров (письма Минфина России от 17.02.2014 № 03-11-09/6275, от 23.08.2013 № 03-11-06/2/34691).

Поэтому по мере реализации оплаченных товаров в Книге учета доходов и расходов следует отразить отдельно (пп. 8, 23 п. 1 ст. 346.16, ст. 346.24 НК РФ, письма Минфина России от 18.01.2010 № 03-11-11/03, от № 03-11-06/2/256):

- стоимость приобретенных и реализованных товаров за вычетом "входного" НДС;
- "входной" НДС по реализованным товарам.

Поскольку условием признания расходов на товары является их реализация, нельзя учесть для целей налогообложения при УСН затраты в виде себестоимости испорченного товара. Такой вид расходов не предусмотрен пунктом 1 статьи 346.16 Налогового кодекса (письмо Минфина России от 12.05.2014 № 03-11-06/2/22114).

### ***Материальные расходы***

При расчете налоговой базы по УСН материальные расходы принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций статьей 254 НК (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Стоимость материально-производственных запасов определяется в соответствии с пунктом 2 статьи 254 НК РФ исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов), включая комиссионные вознаграждения посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением данных материалов. НДС, предъявленный поставщиками, в стоимость материалов не включается, а учитывается в качестве отдельного расхода (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Ряд расходов, которые в соответствии со статьей 254 Налогового кодекса включаются в стоимость материально-производственных запасов, выделены для «упрощенцев» статьей 346.16 в отдельный вид расходов, например, проценты по займам или кредитам на приобретение материалов (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), таможенные платежи при импорте материалов (пп. 11 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), посреднические вознаграждения (пп. 24 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В тех случаях, когда в соответствии с нормами Налогового кодекса расходы могут быть учтены различным способом, налогоплательщик вправе самостоятельно установить порядок их признания своей учетной политикой (п. 4 ст. 252 НК РФ). Но для исключения различий в бухгалтерской и налоговой оценке материально-производственных запасов, целесообразно

включить в налоговый учет в первоначальную стоимость материалов все расходы, непосредственно связанные с их приобретением.

Если затраты, формирующие стоимость сырья и материалов, относятся к нескольким партиям поставок, их следует распределить пропорционально стоимости МПЗ.

Пример. Хлебопекарный комбинат в течение месяца приобрел и оплатил две партии муки (без НДС):

- партия № 1 – 400 000 руб.
- партия № 2 – 600 000 руб.

Расходы по доставке данного сырья, оплаченные транспортной компанией, составили 40 000 руб. (без НДС).

Сумма транспортных расходов, которую следует включить в стоимость партии №1:

40 000 руб. x 400 000 руб. / (400 000 руб. + 600 000 руб.) = 16 000 руб.

Сумма транспортных расходов, которую следует включить в стоимость партии № 2:

40 000 руб. x 600 000 руб. / (400 000 руб. + 600 000 руб.) = 24 000 руб.

Материальные расходы учитывают в момент погашения задолженности по оплате оприходованных материалов (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, письма Минфина от 26.04.2016 № 03-11-06/2/24019, от 16.06.2014 № 03-11-06/2/28540, от 21.05.2013 № 03-11-11/17871). Например, в марте организация произвела поставщику предоплату за партию материалов. Материалы по накладной от поставщика поступили на склад в апреле. Поэтому учесть в расходах сумму предоплаты можно только при расчете налоговой базы за 2 квартал, т.к. это более поздняя дата из двух условий: оплаты материалов и их получения.

При этом все расходы, непосредственно связанные с приобретением материалов и включенные в их первоначальную стоимость, должны быть также оплачены.

Стоимость оприходованных и оплаченных материалов учитывают независимо от факта их списания в производство (письма Минфина России от 03.07.2015 N 03-11-06/2/38727, от 29.04.2015 N 03-11-11/24918, от 16.06.2014 N 03-11-06/2/28535, от 12.05.2014 N 03-11-11/22081). Корректировка на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных на конец месяца, законодательством не предусмотрена (письмо Минфина России от 31.07.2013 N 03-11-11/30607).

Поскольку материальные затраты учитываются в расходах при УСН при условии их принятия к учету и оплаты, недостача или порча МПЗ в пределах норм естественной убыли, а также технологические потери отдельно в расходах при УСН не учитываются (письмо Минфина России от 28.10.2013 № 03-11-06/2/45473).

В Книге учета доходов и расходов в графе 5 на дату оплаты оприходованных материалов отражают отдельными строками их стоимость и сумму НДС. При этом первичными документами, на основании которых производятся записи в КУДиР, являются выписка банка по операциям на расчетном счете либо расходный кассовый ордер, а также документ, на основании которого списаны денежные средства (письма Минфина России от 27.10.2010 N 03-11-11/284, от 18.01.2010 № 03-11-11/03 и др.).

Согласно статье 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты на приобретение основных и вспомогательных материалов, комплектующих изделий, инструментов, приспособлений, инвентаря, топлива, воды и энергии всех видов на технологические цели, отопление зданий, на производство или приобретение мощности, трансформацию и передачу энергии, а также затраты на приобретение на приобретение работ и услуг производственного характера. Поэтому могут учитываться в составе расходов при УСН при условии их оплаты (п. 2 статьи 346.16 Кодекса) и соответствии критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Кодекса (экономической обоснованности, документальном подтверждении и направленности на получение дохода):

- затраты на оплату коммунальных услуг (воды, электричества и т.д.) (письмо Минфина России от 18.01.2018 N 03-11-06/2/2042);
- коммунальные платежи, которые арендодатель получает от арендатора и перечисляет в ресурсоснабжающую компанию (письмо Минфина России от 07.02.2011 № 03-11-11/33);
- расходы на содержание здания: техническое обслуживание систем проточной вентиляции, системы отопления, холодного и горячего водоснабжения, электроосвещения, уборку помещения (письмо Минфина России от 22.02.2012 N 03-11-06/2/32);
- расходы по приобретению хозяйственных товаров и бытовой химии (письмо Минфина России от 01.09.2006 № 03-11-04/2/182);
- расходы на оплату услуг Госсанэпиднадзора и вневедомственной охраны (письмо Минфина России от 06.09.2005 №03-11-04/2/66);

*Непростая «упрощенка»: законодательство и разъяснения*

- платежи за загрязнение окружающей среды (письмо Минфина России от 17.05.2005 №03-07-03-04/20);
- расходы на приобретение спецодежды, если необходимость ее выдачи работникам предусмотрена российским законодательством (письмо Минфина России от 09.06.2004 № 03-02-05/2/34);
- расходы на форменную одежду, свидетельствующую о принадлежности работников к организации, если данная одежда не передается в собственность работникам. Эти расходы учитываются в качестве затрат на приобретение другого имущества, не являющегося амортизируемым (письмо Минфина России от 18.07.2012 № 03-11-06/2/87).

К работам производственного характера относятся также транспортные и транспортно-экспедиционные услуги сторонних организаций или структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов, перемещению сырья, доставке готовой продукции, в том числе погрузочно-разгрузочные работы (письма Минфина России от 16.08.2012 № 03-11-06/2/110, от 08.09.2011 N 03-11-06/2/124, от 15.04.2010 № 03-11-06/2/59, от 08.06.2007 № 03-11-04/2/163).

Некоторые виды затрат могут быть учтены в составе материальных расходов, только если их можно классифицировать как услуги производственного характера, то есть когда их приобретение непосредственно связано со спецификой деятельности организации. Например,

- организация, оказывающая эксплуатационные услуги, может признать для налогообложения расходы на обустройство территории (посадка и уход за газоном, деревьями и т. д.) и оформление офиса (аквариум, цветы и т. п.) (письма Минфина от 06.02.2012 № 03-11-06/2/19, от 10.05.2012 № 03-11-06/2/63);
- налогоплательщик, основной деятельностью которого является оказание консультационных услуг, вправе уменьшить полученные доходы на стоимость приобретенных консультационных услуг, которые он использует в рамках своей деятельности (письмо Минфина России от 18.01.2010 № 03-11-11/03);
- организация, оказывающая услуги по подбору персонала, вправе учесть при определении налоговой базы по единому налогу расходы по размещению вакансий в газетах, журналах и интернет-сайтах, если указанные расходы непосредственно связаны с осуществляемой ей предпринимательской деятельностью (письмо Минфина России от 16.08.2012 № 03-11-06/2/111);
- организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность в сфере распространения наружной рекламы, вправе учитывать в составе материальных расходов затраты на установку и эксплуатацию рекламных конструкций, осуществляемые в соответствии с договорами на размещение таких конструкций, заключенными с собственниками земельных участков, зданий или иного недвижимого имущества (письмо Минфина России от 17.03.2014 N 03-11-06/2/11342).

Кроме того, в статье 346.16 Налогового кодекса отдельными пунктами выделен ряд других расходов, которые по сути близки к услугам производственного характера:

- расходы по вывозу твердых бытовых отходов (пп. 36 п. 1 ст. 346.16);
- расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники (пп. 35 п. 1 ст. 346.16);
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных (пп. 3 п. 1 ст. 346.16). В частности, можно учесть в расходах затраты на ремонт кондиционеров (письмо Минфина России от 15.02.2016 № 03-11-06/2/8092);
- арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое имущество (пп. 4 п. 1 ст. 346.16);
- расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги (пп. 15 п. 1 ст. 346.16);
- расходы на публикацию бухгалтерской отчетности (пп. 16 п. 1 ст. 346.16).

Вместе с тем ряд затрат нельзя учесть в составе расходов при УСН, поскольку они не являются «работами и услугами производственного характера», а отдельными пунктами статьи 346.16 не предусмотрены. В частности, по мнению контролирующих органов, не учитываются расходы

- по уборке территорий и кровли домов от снега и наледи (письмо Минфина России от 20.02.2012 № 03-11-06/2/27);
- по оплате услуг сторонней организации по уборке и вывозу снега (письмо Минфина России от 22.10.2010 № 03-11-06/2/163);
- по территориальному благоустройству (письмо Минфина России от 22.10.2010 № 03-11-06/2/163);
- на информационные услуги (письмо Минфина России от 16.04.2014 № 03-07-11/17285).

**Командировочные расходы**

В соответствии с пп. 13 п. 1 статьи 264.16 в составе расходов на УСН можно учесть затраты на командировки работников, в частности на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения, в том числе, на оплату дополнительных услуг гостиниц (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

В то же время следует помнить, что служебной командировкой согласно статье 166 ТК РФ является поездка работника по распоряжению работодателя. Поэтому индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенку, не может учесть при расчете налога расходы на свою командировку, так как у него нет работодателя, и его служебную поездку нельзя считать командировкой (письмо Минфина России от 05.07.2013 № 03-11-11/166).

Перечень расходов, признаваемых при расчете единого налога по УСН, ограничен. Поэтому в случае отмены командировки или переноса даты вылета, организация не вправе учесть для налогообложения сумму, удержанную транспортным агентством или перевозчиком при сдаче авиабилета командированным работникам, а также стоимость билетов по перенесенному рейсу, если сдать билеты не было возможности. Данные расходы не предусмотрены в качестве затрат на командировки подпунктом 13 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса (письмо Минфина РФ от 10.05.2016 № 03-11-06/2/26635).

### ***Расходы на подготовку и переподготовку персонала***

Организация, применяющая УСН, при определении налоговой базы может учитывать расходы, связанные с повышением квалификации работников. Данные затраты признаются в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 Кодекса (пп. 33 пункта 2 статьи 346.16 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 264 Кодекса стоимость обучения персонала по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, а также профессиональную подготовку и переподготовку можно учесть в расходах при выполнении двух условий:

- 1) наличие договора, заключенного с российской образовательной организацией, имеющей соответствующую лицензию, либо с иностранным учебным заведением, имеющим право на ведение образовательной деятельности. Причем учесть расходы на обучение сотрудников можно, только если договор с образовательным учреждением заключен непосредственно работодателем (письмо Минфина от 09.12.2016 N 03-03-РЗ/73562). Если же договор с учреждением заключил сотрудник от своего имени, работодатель не вправе учесть компенсацию стоимости учебы как расходы на обучение;
- 2) наличие трудового договора с работником, который проходит обучение за счет организации. Альтернативой данного документа может быть договор, согласно которому студент обязуется в течение трех месяцев после окончания учебы заключить трудовой договор с организацией, оплатившей его обучение, и отработать в ней не менее года.

К дополнительным профессиональным программам относятся, в том числе, программы повышения квалификации и профессиональной переподготовки (пп. 2 п. 3 статьи 12 Федерального закона от 29.12.2012 N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации"). Поэтому такие расходы также можно учесть при расчете единого налога (письмо Минфина России от 13.02.2018 N 03-11-06/2/8502).

### ***Программы для ЭВМ и услуги связи***

«Упрощенцы» могут учесть в расходах, уменьшающих налоговую базу, затраты на покупку программного обеспечения, баз данных и обновлений к ним по лицензионным договорам (пп. 19 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, письма Минфина России от 15.12.2005 № 03-11-04/2/149, от 29.06.2006 №03-11-04/2/137). К этим же расходам относятся и затраты на обновление программ для ЭВМ и информационной базы справочной правовой системы (письма Минфина России от 21.03.2013 № 03-11-06/2/8830, от 15.12.2005 № 03-11-04/2/149, от 29.06.2006 №03-11-04/2/137).

В составе расходов на УСН можно учесть затраты на оплату услуг связи (подп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ) при условии их соответствия указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ критериям. Данные затраты принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций статьей 264 Налогового кодекса. В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи» под услугой связи понимается деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений. А электросвязь - это передача или прием знаков,

сигналов, голосовой информации, письменного текста, изображений, звуков или сообщений любого рода по проводной, оптической и другим электромагнитным системам. То есть подключение к Интернету и его использование - это электросвязь. Поэтому упрощенец» может уменьшить налоговую базу на затраты по оплате доступа в Интернет и обслуживания электронной почты (письма Минфина России от 09.12.2013 №03-11-06/2/53606, от 27.03.2006 №03-11-04/2/70, от 09.12.2004 №03-03-02-04/1/78)

Документами, подтверждающими оплату услуг связи через Интернет, являются договор (соглашение) об оказании услуг связи; распечатка электронного письма, свидетельствующего о том, что услуги фактически оказаны; банковская выписка по карточному счету организации

В то же время стоимость работ по прокладке выделенной линии для подключения к сети Интернет не включается в состав расходов при применении УСН, так как не относится к услугам связи. А расходы на покупку модема можно учесть в стоимости компьютера (основного средства).

### ***Расходы на страхование***

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса можно учесть при расчете налоговой базы по УСН расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности. При этом данные расходы признаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса, и в порядке, предусмотренном для расчета налога на прибыль статьей 263 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Согласно статье 363 Налогового кодекса можно учесть для налогообложения расходы на добровольное страхование имущества, используемого при осуществлении деятельности, в частности, средств транспорта, основных средств производственного назначения, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства.

А затраты по договорам страхования ответственности признаются, только если такой вид страхования является обязательным по российскому законодательству. В связи с этим, туроператор на УСН не вправе учесть расходы по страхованию гражданской ответственности за неисполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта (письмо Минфина России от 15.03.2018 N 03-11-06/2/15878). Это объясняется тем, что согласно закону об основах туристической деятельности (Федеральный закон от 24.11.1996 N 132-ФЗ) туроператор может выбрать одну из форм финансового обеспечения:

- договор страхования гражданской ответственности за неисполнение обязательств по договору о реализации туристических услуг;
- банковскую гарантию.

В случае выбора в качестве финансового обеспечения банковской гарантии законодательство не обязывает туроператора заключать также договор страхования гражданской ответственности. Поэтому заключение туроператором договора страхования гражданской ответственности в случае выбора им данной формы финансового обеспечения не может свидетельствовать о том, что такое страхование является обязательным.

### ***Расходы на рекламу***

В составе расходов на УСН учитываются затраты, связанные с рекламой производимых, приобретенных или реализуемых товаров, работ, услуг, товарного знака и знака обслуживания (пп. 20 п. 1 статьи 346.16 НК РФ). При этом в соответствии с п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса данные расходы принимаются в порядке, предусмотренном для расчета налога на прибыль организаций статьей 264 Налогового кодекса.

В соответствии с Федеральным законом «О рекламе» (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ) реклама - это информация, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования. Поэтому ключевые моменты для отнесения какой-либо информации к рекламе – это ее цель (формировать или поддерживать интерес к определенному товару или производителю) и предназначенность для неопределенного круга лиц.

Согласно разъяснениям Федеральной антимонопольной службы (письма ФАС РФ от 05.04.2007 № АЦ/4624, от 30.10.2006 № АК/18658, от 23.01.2006 № АК/582), под неопределенным кругом понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателей рекламной информации. Исходя из этого подхода и следует квалифицировать, относятся ли конкретные виды расходов к рекламным.

Кроме того, в силу прямых указаний Закона № 38-ФЗ «О рекламе» (п. 2 статьи 2) исключается из-под действия этого закона, т.е. не является рекламой информация, размещение которой обязательно в силу закона или обычаев делового оборота, даже если у такой информации имеются все признаки рекламы, перечисленные в п. 1 ст. 3 закона «О рекламе». Поэтому не признается рекламой, например, вывеска на



входе в здание с информацией о деятельности компании (п. 1 Постановления Пленума ВАС от 08.10.2012г. N 58).

Если какие-либо расходы не признаются рекламными и при этом не выделены в отдельные позиции в статье 346.16 Налогового кодекса, то их нельзя учесть при расчете единого налога по УСН. Так, по мнению Минфина России (письмо от 08.09.2008 № 03-11-04/2/135) организация на УСН не может учесть в расходах затраты по изготовлению и размещению на фасаде здания световой вывески, поскольку в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 2 закона «О рекламе» его положения не распространяются на вывески и указатели, не содержащие сведений рекламного характера. Нельзя учесть расходы на проведение рекламных мероприятий (праздников, акций, программ лояльности), поскольку такие затраты прямо не поименованы в п. 4 ст. 264 и не указаны в п. 1 ст. 346.16 НК (письмо Минфина России от 20.01.2014 № 03-11-06/2/1478).

Согласно пункту 4 статьи 264 Налогового кодекса в целях налогообложения прибыли расходы на рекламу делятся на две группы:

- ненормируемые - учитываются в полном размере;
- нормируемые - учитываются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Список ненормируемых рекламных расходов является исчерпывающим. К ним относятся расходы на

- рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети, а также расходы при кино- и видеообслуживании;
- световую и иную наружную рекламу;
- участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- изготовление рекламных брошюр и каталогов;
- уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Соответственно, любые иные расходы на рекламу подпадают под определение нормируемых расходов.

Лимит расходов на рекламу при УСН зависит от доходов, включающих полученные авансы. Если в последующем суммы поступивших авансов необходимо вернуть, то за год, в котором авансы возвращаются покупателю, норматив учитываемых рекламных расходов рассчитывается на основании доходов от реализации, уменьшенных на сумму возврата. При этом пересчитывать норматив за прошлый налоговый период не нужно (письмо Минфина России от 11.02.2015 N 03-11-06/2/5832).

### ***Расходы на НИОКР***

В соответствии с подпунктом 2.3 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса учитываются в составе расходов на УСН затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, которые признаются в таком качестве на основании статьи 262 Налогового кодекса.

Расходами на НИОКР признаются затраты, связанные с созданием новой или усовершенствованием производимой продукции, в частности расходы на изобретательство. При этом исследования и разработки могут быть выполнены организацией как самостоятельно, так и в доле с другими организациями (в размере, соответствующем доле расходов), а также заказаны сторонней организацией.

С 01.01.2018г. в составе расходов на НИОКР нужно учитывать, в том числе, суммы страховых взносов, начисленных на оплату труда исполнителей этих работ (п. 2 ст. 262 НК РФ, Федеральный закон от 18.07.2017 N 166-ФЗ), а также затраты на приобретение исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, используемых исключительно для НИОКР (п. 3.1 ст. 262 НК РФ).

### ***Расходы на содержание служебного транспорта***

Расходы на содержание служебного транспорта названы при УСН как расходы, уменьшающие доходы упрощенца (пп.12 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Состав расходов, которые могут быть учтены в качестве затрат на содержание и эксплуатацию служебного транспорта, Налоговым кодексом не ограничен. В частности, могут быть учтены расходы на приобретение ГСМ, ремонт (в том числе, шиномонтаж), проведение техосмотра и т.п. Можно учесть для налогообложения и затраты на мойку, парковку и стоянку служебного транспорта (письмо Минфина России от 20.06.2006 г. № 03-03-04/1/530). Но в соответствии со статьей 252 Налогового кодекса любые расходы признаются для целей налогообложения только при их документальном подтверждении, экономическом обосновании и направленности на получение дохода. Поэтому нельзя учесть для

налогообложения плату за стоянку задержанных автомобилей и административные штрафы за нарушение правил дорожного движения.

Для учета в расходах стоимости ГСМ недостаточно документов, подтверждающих оплату данных расходов (чеков ККТ и авансовых отчетов водителей). Необходимы также документы, подтверждающие использование автомобиля в служебных целях и расходование ГСМ.

Документом, подтверждающим производственный характер расхода ГСМ, является прежде всего, путевой лист. Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов утверждены Приказом Минтранса России от 18.09.2008 N 152 (с последующими изменениями). Профессиональные перевозчики (деятельность по эксплуатации автотранспортных средств -грузовых, легковых, в том числе служебных, автомобилей, специализированных и такси) должны выписывать путевые листы ежедневно в соответствии с требованиями постановления Госкомстата России от 28.11.97 № 78 (письмо Минфина России от 30.11.2012 № 03-03-07/51). Организации, на которых положения Приказа Минтранса России от 18.09.2008 N 152 не распространяются, могут использовать путевые листы в качестве одного из документов, подтверждающих расходы на приобретение ГСМ, закрепив такой порядок в учетной политике для целей налогообложения. Вместе с тем организации, которые не являются профессиональными перевозчиками, вправе подтвердить расходы на служебный транспорт иными документами, оформленными в соответствии с требованиями законодательства РФ. При составлении таких документов могут использоваться данные приборов учета и контроля за перемещением транспортных средств с использованием системы спутниковой навигации ГЛОНАСС или иных систем, позволяющих достоверно определить пройденный автотранспортным средством путь (письмо Минфина России от 16.06.2011 № 03-03-06/1/354).

Налоговым кодексом не предусмотрено нормирование расходов на содержание служебного транспорта. Вместе с тем при определении обоснованности произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля организации вправе учитывать Методические рекомендации "Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте", введенные в действие Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 N АМ-23-р (письма Минфина от 30.01.2013 г. N 03-03-06/2/12, от 03.06.2013 № 03-03-06/1/20097).

Возможным способом привлечения для служебных целей автомобилей является их аренда у работников организации или у сторонней компании.

В качестве служебного транспорта можно использовать личные автомобили сотрудников. В этом случае в соответствии со статьей 188 Трудового кодекса организация должна выплатить владельцу автомобиля компенсацию за использование его личного имущества в служебных целях. Такая компенсация может представляться работнику на основании его заявления, копии технического паспорта личного автомобиля и приказа о назначении и размере компенсации. Но для целей налогообложения суммы компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов учитываются лишь в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 №92:

| Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя<br>(вне зависимости от того, отечественное<br>или импортное транспортное средство) | Норма компенсации<br>за месяц, руб. |
|--|-------------------------------------|
| До 2000 куб. см включительно   | 1200                                |
| Свыше 2000 куб. см   | 1500                                |
| Мотоциклы  | 600                                 |

## **5. Расходы, не учитываемые при УСН**

Приведенный в статье 346.16 Налогового кодекса перечень расходов является закрытым. Поэтому все прочие затраты не могут быть учтены при применении упрощенной системы налогообложения. В частности, не уменьшают налоговую базу

- премии (скидки), выплачиваемые продавцом покупателю за выполнение условий договора (письмо Минфина России от 07.02.2008 №03-11-05/27);
- расходы на участие в конкурсных торгах (тендере) на право заключения договоров (письмо Минфина России от 02.07.07 № 03-11-04/2/173);
- оплату выписки из ЕГРЮЛ (письмо Минфина России от 16.04.12 № 03-11-06/2/57);

- расходы на приобретение периодических печатных изданий и книг (письмо Минфина России от 28.10.2013 № 03-11-11/45487)
- представительские расходы (письма Минфина России от 30.06.2014 N 03-11-09/31528, ФНС России от 30.07.2014 N ГД-4-3/14877);
- расходы на оплату услуг по предоставлению работников сторонними организациями (письма Минфина России от 20.12.2012 № 03-11-06/2/147, ФНС России от 16.08.2013 № АС-4-3/14960);
- расходы по специальной оценке условий труда (письма Минфина России от 30.06.2014 № 03-11-09/31528, от 16.06.2014 г. N 03-11-06/2/28551);
- расходы на приобретение питьевой бутилированной воды для работников (письма Минфина России от 06.12.2013 № 03-11-11/53315, от 01.02.2011 № 03-11-11/22);
- стоимость продуктов для кофе-паузы, так как данные затраты не соответствуют критериям, изложенным в п. 1 ст. 252 НК РФ (письмо Минфина России от 04.09.2013 № 03-11-06/2/36387);
- санкции за нарушение договорных или долговых обязательств (письмо Минфина России от 09.12.2013 № 03-11-06/2/53634);
- убытки по аннулированным заказам, от хищений, прочие убытки (письма Минфина России от 19.12.2016 № 03-11-06/2/76035, от 18.12.2007 № 03-11-05/303);
- суммы безнадежных долгов (письма Минфина России от 20.02.2016 № 03-11-06/2/9909, от 23.06.2014 № 03-03-06/1/29799, от 22.07.2013 № 03-11-11/28614).

## 6. Порядок расчета, уплаты налога и представления отчетности

Налоговым периодом при применении УСН признается календарный год. Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Расчет доходов (а при УСН с объектом «доходы минус расходы» и расходов) производится нарастающим итогом. Все операции с указанием реквизитов первичных документов, на основании которых признаются доходы и расходы, необходимо зафиксировать в «Книге учета доходов и расходов» (ст. 346.24 НК РФ).

По итогам отчетного периода определяется сумма авансового платежа, исходя из налоговой базы и ставки налога с учетом ранее начисленных авансовых платежей:

$$Ав\ j = НБ\ j * Нст - \sum Ав\ j-1$$

где

Ав j – сумма аванса, начисляемая по итогам j - ого отчетного периода

НБ j – налоговая база по итогам j - ого отчетного периода

Нст – ставка налога

$\sum Ав\ j-1$  – суммарный авансовый платеж, начисленный по итогам предшествующих отчетных периодов.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Авансовые платежи по единому налогу уплачиваются не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а по итогам налогового периода – в сроки, установленные для подачи декларации.

По итогам налогового периода организации представляют декларацию не позднее 31 марта, а индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации, порядок ее заполнения, формат представления в электронном виде утверждены Приказом ФНС России от 26.02.2016 № ММВ-7-3/99. Контрольные соотношения к Декларации приведены в Письме ФНС России от 30.05.2016 № СД-4-3/9567.

По итогам отчетного периода налоговые декларации не представляются.

В случае прекращения предпринимательской деятельности или утраты права на применение УСН налогоплательщик должен представить декларацию не позднее 25-го числа месяца после окончания соответствующего квартала (п. 2, 3 ст. 346.23 НК РФ).

Уплата налога производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

## 7. Порядок расчета налога при объекте «доходы»

При использовании на УСН объекта налогообложения «доходы», налоговая база определяется как денежное выражение доходов упрощенца (п. 1 ст. 346.18 НК РФ), полученных за отчетный и налоговый период.

Ставка единого налога при использовании УСН с объектом «доходы» составляет 6%, но в регионах допускается ее снижение.

Сумма налога (авансовых платежей), рассчитанная за отчетный (налоговый) период, уменьшается на следующие расходы (п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ):

- 1) страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское, социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Данные расходы признаются в уменьшение рассчитанного налога в размере платежей, произведенных в данном налоговом (отчетном) периоде в пределах сумм, исчисленных в соответствии с российским законодательством;
- 2) выплаченные за счет работодателя пособия по временной нетрудоспособности (кроме несчастных случаев на производстве и профзаболеваний);
- 3) платежи по добровольному страхованию работников на случай их временной нетрудоспособности при определенных условиях.

При этом за счет всех произведенных страховых платежей и пособий по временной нетрудоспособности нельзя уменьшить упрощенный налог более, чем на 50%.

А предприниматель на «доходной» упрощенке, не имеющий наемных работников, сумму начисленного налога может полностью уменьшить на уплаченные им в фиксированном размере страховые взносы на обязательное пенсионное и медицинское страхование.

Если организация или ИП занимаются торговой деятельностью в регионе, на территории которого установлен торговый сбор, то сумму налога с доходов, полученных на данной территории от торговой деятельности, можно дополнительно (сверх ограничения в 50%, установленного для страховых взносов) уменьшить на торговый сбор, уплаченный в течение этого налогового (отчетного) периода. При этом должен быть организован отдельный учет доходов по видам и местам деятельности, так как уменьшить на торговый сбор можно только налог, начисленный на доходы от торговой деятельности на территории соответствующего субъекта РФ. Кроме того, такой «зачет» не возможен, если организация или ИП нарушили установленный порядок постановки на учет в качестве плательщиков торгового сбора.

## **8. Порядок расчета налога при объекте «доходы за вычетом расходов»**

При использовании на УСН объекта налогообложения «доходы за вычетом расходов», сумма единого налога определяется по формуле:

$$H = (D - P) * 15\%$$

В общем случае ставка единого налога при УСН с объектом «доходы за вычетом расходов» составляет 15%. Но региональные власти могут снижать данную ставку для определенных видов деятельности до 5%. Законы о дифференцированных налоговых ставках принимаются на местном уровне ежегодно, до начала того года, когда они начнут действовать. Пониженная ставка не является налоговой льготой, поэтому ее применение не надо подтверждать в налоговой инспекции никакими документами. (письмо Минфина России от 21.10.2013 № 03-11-11/43791).

Налогоплательщики с объектом обложения «доходы за вычетом расходов» должны определить по итогам налогового периода величину минимального налога в размере 1% суммы доходов за данный период. Если исчисленный в общем порядке налог оказывается меньше суммы минимального налога либо если по итогам года получен убыток, то необходимо уплатить минимальный налог. В следующем налоговом периоде разница между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, включается в расходы при расчете налоговой базы.

Минимальный налог рассчитывают и уплачивают только по итогам налогового периода (календарного года). По итогам отчетных периодов (1 квартал, полугодие и 9 месяцев) минимальный налог не считают и не выплачивают.

Убыток, полученный за налоговый период в виде разницы между доходами и расходами, может быть перенесен на следующие годы, но не более чем на 10 лет. Сумма погашения убытка в каждом из последующих налоговых периодов не ограничена.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы.