

**НЕПРОСТАЯ УПРОЩЕНКА:
ПРОВЕРЯЕМ РАСЧЕТЫ ЗА 9 МЕСЯЦЕВ,
ГОТОВИМСЯ К НОВЫМ ПРАВИЛАМ 2025 ГОДА**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Условия применения УСН в 2024г.

Упрощенная система налогообложения может применяться организациями и индивидуальными предпринимателями при выполнении критериев, установленных статьями 346.12, 346.13 НК РФ:

- 1) средняя численность работающих не более 100 человек за отчетный или налоговый период;
- 2) остаточная стоимость основных средств не превышает 150 млн. руб. на последнее число каждого отчетного и налогового периода.

Для проверки данного критерия учитываются основные средства, признаваемые амортизируемым имуществом для налогообложения прибыли. При этом остаточная стоимость определяется в соответствии с нормами бухгалтерского учета (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

- 3) сумма доходов не более 150 млн. руб. с корректировкой на индекс-дефлятор соответствующего года.
Для перехода на УСН с начала следующего года доход по итогам 9 месяцев не должен превышать 112,5 тыс. руб. (с корректировкой на индекс-дефлятор).

В 2024г. право на УСН не утрачивается в случае, если установленные лимиты по численности работающих или доходам превышены, но численность работающих не более 130 человек, а доходы не превышают 200 млн.руб. (с поправкой на индекс-дефлятор данного года). При выполнении этих условий с того квартала, в котором доходы и/или численность работников упрощенца оказалась в пределах «переходного интервала», применяются повышенные ставки:

- при объекте обложения «доходы» - 8%,
- при объекте обложения «доходы за вычетом расходов» - 20%.

Если ИП совмещает УСН и ПСН, то для ставок по УСН учитывается только доход по упрощенке (Письмо Минфина от 27.03.2024 № 03-11-11/27549).

Если же превышены лимиты «переходного периода» по доходу или численности работающих, то право на УСН теряется с начала квартала, в котором произошло такое превышение.

Лимиты по доходам и численности работающих в 2024 году:

Доходы, млн.руб.	Предельные показатели для основных ставок УСН в 2024г. (6%, 15%)	Показатели для переходного периода (ставки: 8%, 20%) в 2024г.
		$D_{max} \leq 199,35$ (150,0 x 1,329)
Средняя численность работающих	$Ч_{max} \leq 100$ человек на 1-ое число каждого квартала	$100 < Ч_{пер.} \leq 130$ человек на 1-ое число каждого квартала

Не вправе применять УСН организации, имеющие филиалы (ст. 346.12 НК РФ). При этом наличие обособленных подразделений не является препятствием для применения УСН.

Существуют ограничения на применение УСН для отдельных видов деятельности, например, не вправе применять УСН банки, страховые компании, инвестиционные фонды, ломбарды, бюджетные и казенные организации. Федеральный закон от 23.03.2024 № 49-ФЗ частично отменил с 01.01.2024г. запрет на применение УСН производителями и продавцами ювелирных изделий (Ст. 346.12): вправе применять УСН организации и ИП, осуществляющие производство и торговлю ювелирными и других изделиями из серебра. Организации и ИП, изъявившие желание перейти на УСН, должны были уведомить об этом налоговые органы не позднее 31.03.2024. НДС, который был включен в цену изделий с 1 января по день подачи уведомления о переходе на УСН, необходимо перечислить в бюджет, право на вычет НДС на покупке этих проданных изделий тоже сохраняется.

1. Общий порядок расчета налога на УСН

Налоговым периодом на УСН признается календарный год. Отчетные периоды - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Расчет доходов (а при УСН с объектом «доходы минус расходы» - и расходов) производится нарастающим итогом.

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

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

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.

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

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

В случае изменения места нахождения организации (места жительства ИП) в течение налогового периода авансовые платежи исчисляются по налоговой ставке, установленной законом субъекта РФ по месту регистрации на конец отчетного периода. А при расчете налога необходимо применять ставку налога, которая действовала по месту регистрации организации (места жительства ИП) на последний день налогового периода, т.е. на 31 декабря (п. 2 ст. 346.21 НК, применяется с 01.01.2024г., Письмо Минфина России от 23.05.2023 № 03-11-09/46940, Письмо ФНС от 09.06.2023 № СД-4-3/7372@).

С 2025г. вводится ограничение на применение пониженных ставок налога в случае изменения места нахождения организации или ИП: если организация (ИП) переехала в субъект РФ, где действуют пониженные ставки УСН, то в течение трех лет необходимо платить налог по ставке, которая действовала в прежнем месте регистрации (Законопроект № 727330-8).

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

2. Порядок уплаты налога на УСН

Налог и авансы на УСН уплачиваются в составе единого налогового платежа на единый налоговый счет налогоплательщика.

Сроки уплаты аванса по УСН за 9 месяцев - не позднее 28 октября.

До 31.12.2024г. пени не начисляются на сумму недоимки в размере, не превышающем размер положительного сальдо ЕНС, увеличенный на сумму, зачтенную в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов (Постановления Правительства РФ от 29.03.2023 N 500, от 26.12.2023 № 2315). Таким образом, в случае неподачи уведомления или ошибки в уведомлении пени не начисляются, если в течение всего времени на ЕНС была необходимая для исполнения налоговой обязанности сумма денежных средств.

В случае отрицательного сальдо ЕНС на установленную дату начисления налога на сумму недоимки начисляется пеня за каждый календарный день просрочки, начиная со дня возникновения недоимки по день исполнения совокупной обязанности по уплате налогов. Сумма пеней учитывается в совокупной обязанности со дня учета на ЕНС недоимки, в отношении которой рассчитана недоимка.

Размер пени:

- для граждан, в т.ч. ИП -1/300 ключевой ставки ЦБ РФ.
- для организаций в общем случае - 1/300 (за 30 дней) и 1/150 (с 31 дня) наличия отрицательного сальдо на ЕНС. Но Федеральный закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ продлил для организаций ограничение по размеру пени, поэтому для организаций в 2024г. пени также начисляются в размере 1/300 ставки ЦБ независимо от периода просрочки оплаты.

3. Порядок расчета налога (аванса) при объекте обложения «доходы»

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

Сумма единого налога определяется как произведение налоговой базы и ставки налога, т.е.: $\mathbf{H} = \mathbf{Д} \times \mathbf{Нст}$.

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

Для впервые зарегистрированных ИП, применяющих УСН и ведущих деятельность в производственной, социальной научной сферах, а также в сфере бытовых услуг, субъекты РФ вправе до 31.12.2024 г. устанавливать ставку 0% (П. 4 ст. 346.20). Такую ставку предприниматель может применять в течение первых двух лет работы на упрощенке.

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

- 1) страховые взносы на обязательное страхование, фактически уплаченные (в пределах исчисленных сумм) за этот период с вознаграждений физлицам;
- 2) выплаченные пособия по временной нетрудоспособности;
- 3) фактически внесенные платежи по договорам добровольного страхования работников на случай их временной нетрудоспособности за дни, оплаченные за счет работодателя.
- 4) для ИП - фиксированные взносы ИП, в т.ч. 1 % с доходов свыше 300 тыс. руб.;

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

Но предприниматель на УСН, не имеющий наемных работников, может уменьшить сумму начисленного налога (авансов) на фиксированные страховые взносы в полном размере, без применения лимита в 50%.

Порядок учета фиксированных взносов ИП на УСН «Доходы» в 2024г.:

Вид взносов	Порядок уменьшения на взносы налогов по УСН
Взносы ИП за 2024 год в фиксированном размере (49 500 руб.)	Уменьшают налог в 2024 году (в любом квартале по выбору) независимо от факта уплаты.
Взносы ИП 1% с дохода свыше 300тыс.руб. за 2024г.	Уменьшают аванс и налог за 2024 или 2025 год (по выбору, можно учесть только часть) независимо от факта уплаты. Письмо ФНС от 08.04.2024 № СД-4-3/4104@
Фиксированные взносы ИП за 2021, 2022 годы	Уменьшают налог по мере уплаты таких взносов за налоговые (отчетные) периоды 2023 - 2025 гг.

Страховые взносы за работников считаются уплаченными только:

- на основании представленного уведомления или РСВ;
- со дня, на который приходится срок уплаты взносов по НК.

Поэтому при объекте обложения «доходы» аванс/налог по УСН нельзя уменьшить на страховые взносы за работников до наступления срока уплаты этих взносов, даже в случае их досрочного внесения. Заявление на зачет в счет исполнения предстоящей обязанности не позволяет уменьшить аванс/налог по УСН до наступления срока уплаты взносов.

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.

Порядок расчета авансов и налога в 2024г. в рамках «переходного периода» (ставка 8%)

В 2024 году при сумме доходов свыше 199,35 млн. руб., но не более 265,8 млн. руб. или при численности работающих свыше 100 человек, но не более 130 человек, право на УСН сохраняется. Но при объекте обложения «доходы» необходимо применять повышенную ставку 8% с начала того квартала, в котором доходы и/или численность работников оказались в рамках переходного интервала.

Но если в рамках данного «переходного периода» (применения ставки налога 8%) налоговая база за налоговый (отчетный) период снизилась по сравнению с предшествующим отчетным периодом, то в отношении разницы между налоговой базой данного и предшествующего периода применяется ставка 6%, если иной размер налоговой ставки не установлен законом субъекта РФ (Письмо ФНС России от 14.12.2022 N СД-4-3/16972, Федеральный закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ).

Пример. Расчет налога при объекте обложения «доходы» с переходным периодом (ставка 8%)

Показатели	Период			
	1 квартал	Полугодие	9 месяцев	Год
Доходы, тыс.руб.	100 000	140 000	210 000	240 000
Ставка налога, %	6	6	8	8
Сумма авансового платежа (налога), тыс.руб.	6 000	8 400	8 400+ (210 000-140 000) x 0,08= =14 000	14 000+ (240 000-210 000) x 0,08= =16 400
Страховые взносы за работников (фактически уплаченные), тыс. руб.	2 000	5 000	6 000	9 000
Сумма страховых взносов, принимаемая в уменьшение налога (не более 50% рассчитанной суммы авансового платежа или налога), тыс.руб.	2 000	4 200	6 000	8 200
Авансовый платеж (налог) по итогам отчетного (налогового) периода с учетом уменьшения на страховые взносы, тыс.руб.	4 000	4 200	8 000	8 200
Сумма авансового платежа (налога) к доплате, тыс.руб.	4 000	200	3 800	200

4. Порядок расчета налога (аванса) при объекте обложения «доходы за вычетом расходов»

При объекте налогообложения «доходы за вычетом расходов» сумма единого налога определяется по формуле: $H = (D - P) \times Hст.$

В общем случае ставка налога = 15%.

Законом субъекта РФ ставка налога для отдельных видов деятельности может быть снижена.

Для впервые зарегистрированных ИП на УСН, ведущих деятельность в производственной, социальной научной сферах, в сфере бытовых услуг, субъекты РФ вправе до 31.12.2024г. устанавливать ставку 0% (П. 4 ст. 346.20). В этом случае при объекте обложения «Д-Р» минимальный налог не определяется. Ставку 0% предприниматель может применять в течение первых двух лет работы на упрощенке.

При объекте обложения «Д-Р» необходимо определить по итогам налогового периода величину минимального налога - 1% суммы доходов за данный период. Но по итогам отчетных периодов (1 квартал, полугодие и 9 месяцев) минимальный налог не считают и не выплачивают.

Пример 1. Расчет налога (авансов) при объекте обложения «доходы за вычетом расходов»

Показатели	Период			
	1 квартал	Полугодие	9 месяцев	Год
Доходы, руб.	200 000,00	270 000,00	540 000,00	980 000,00
Расходы, руб.	150 000,00	240 000,00	480 000,00	950 000,00
Ставка налога, %	15,00	15,00	15,00	15,00
Налоговая база, руб.	50 000,00	30 000,00	60 000,00	30 000,00
Минимальный налог (по итогам налогового периода) - 1% от доходов				9 800,00
Авансовый платеж (налог) по итогам отчетного (налогового периода), руб.	7 500,00	4 500,00	9 000,00	4 500,00
Сумма авансового платежа к доплате, руб.	7 500,00	Авансовый платеж вносить не нужно	1 500,00	
Сумма минимального налога к доплате, руб.				800,00

В приведенном примере по итогам 1-ого полугодия получается сумма аванса к уменьшению.

В такой ситуации по итогам отчетного периода нужно подать уведомление с отрицательной суммой. То есть в данном примере необходимо не позднее 25 июля представить уведомление на «-3000» руб.

В 2024 году при объекте обложения «доходы за вычетом расходов» при сумме доходов свыше 199,35 млн. руб., но не более 265,8 млн. руб. или при численности работающих свыше 100 человек, но не более 130 человек, применяется повышенная ставка 20% с начала того квартала, в котором доходы и/или численность работников упрощенца оказалась в рамках переходного интервала.

Пример 2. Расчет налога при объекте обложения «доходы минус расходы» с переходным периодом

	1 квартал	1 полугодие	9 месяцев	год
Доходы	80 000 000	150 000 000	210 000 000	240 000 000
Расходы	35 000 000	100 000 000	125 000 000	135 000 000
Налоговая база	45 000 000	50 000 000	85 000 000	105 000 000
Ставка, %	15%	15%	20%	20%
Налог исчисленный	6 750 000	7 500 000	14 500 000	18 500 000
К доплате	6 750 000	750 000	7 000 000	4 000 000

В случае, если налоговая база за налоговый (отчетный) период оказалась меньше налоговой базы, определенной за период, предшествующий кварталу, в котором доходы или средняя численность работников превысили установленный лимит для применения базовой ставки налога, то в отношении разницы между налоговой базой данного периода и отчетного периода, предшествующего кварталу, в котором произошло превышение, применяется ставка 15%, если иной размер налоговой ставки не установлен законом субъекта РФ (Федеральный закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ, Письмо ФНС России от 14.12.2022 N СД-4-3/16972).

Пример 3. Расчет налога при объекте обложения «доходы минус расходы» с переходным периодом, если налоговая база снижается

	1 квартал	1 полугодие	9 месяцев	год
Доходы	80 000 000	150 000 000	210 000 000	240 000 000
Расходы	35 000 000	100 000 000	175 000 000	195 000 000
Налоговая база	45 000 000	50 000 000	35 000 000	45 000 000
Ставка, %	15%	15%	Должно быть 20%. Но применяется ставка 15%	Должно быть 20%. Но применяется ставка 15%
Налог исчисленный	6 750 000	7 500 000	5 250 000	6 750 000
К доплате	6 750 000	750 000		1 500 000
К уменьшению			2 250 000	

5. Доходы при УСН: состав и порядок признания

До 31.12.2024г. организации и предприниматели, применяющие УСН, не являются плательщиками НДС. Однако если «упрощенец» выставит покупателю счет-фактуру с налогом, то всю сумму НДС он должен перечислить в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ). Поскольку на УСН 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 этом вычет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) для «упрощенцев» Налоговым кодексом не предусмотрен (письмо Минфина России от 11.01.2018 N 03-07-14/328). Если же продавец (подрядчик) выставляет в адрес заказчика только первичные учетные документы с выделенной в них суммой НДС без выставления счета-фактуры, то обязанности по уплате НДС в бюджет у продавца (подрядчика), применяющего УСН, не возникает (Письмо ФНС от 26.05.2023 № СД-4-3/6648).

Статья 346.15 НК РФ, регулирующая порядок определения доходов на УСН, 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.

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 (п. 2 ст. 249 НК). Поэтому доходом продавца на УСН признается вся сумма поступлений от покупателя за реализованные ему товары без учета вознаграждения, которое удерживает маркетплейс или банк, через который проходят платежи (Письма ФНС России от 08.05.2024 N СД-4-3/5416@, от 14.05.2012 N 03-11-11/1).

При объекте обложения «доходы за вычетом расходов» сумма вознаграждения, удержанного из выручки маркетплейсом или банком, является расходом организации (ИП), учитываемым при определении налоговой базы по УСН. Но при объекте налогообложения в виде доходов учесть такие расходы нельзя (Письма ФНС России от 08.05.2024 N СД-4-3/5416@, от 14.05.2012 N 03-11-11/1).

При УСН доходы учитывают кассовым методом (ст. 346.17 НК РФ). То есть датой получения дохода признается день поступления денег в кассу или на банковский счет, а также погашения задолженности налогоплательщику иным способом (например, получение имущества, работ, услуг и имущественных прав).

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 покупателя и поступления денежных средств на расчетный счет продавца (письмо Минфина России от 10.02.2020 N 03-11-11/8398). 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).

Следует иметь в виду, что зачет встречных требований — это тоже способ оплаты (письмо Минфина России от 07.04.2014 № 03-11-11/15467). В частности, в случае, когда в договоре предусмотрено право заказчика на удержание суммы санкций, начисленных подрядчику за нарушение сроков выполнения работ, это является основанием прекращения обязательства заказчика по оплате выполненных работ (Постановление Президиума ВАС РФ от 19.06.2012 N 1394/12). Поэтому подрядчик, применяющий УСН,

должен на дату поступления денежных средств от заказчика учесть полученный доход от реализации работ в полной сумме (без уменьшения на сумму неустойки) (письмо Минфина России от 04.12.2018 N 03-11-11/87325).

При УСН не учитываются в 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 НДС 9% или 35 % (пункты 2, 5 статьи 224 НК РФ).

Порядок признания доходов комитентами и комиссионерами

Продавец-комитент на упрощенке должен включить в доходы всю выручку, которую получает от клиентов, с учетом комиссии, причитающейся комиссионеру: статьей 251 Налогового Кодекса не предусмотрено уменьшение доходов принципалов на сумму вознаграждений, которые они уплачивают агентам (письма Минфина России от 22.12.2020 № 03-11-11/112598, от 03.04.2020 № 03-11-11/26872, от 22.07.2019 N 03-11-11/54491, от 27.06.2017 № 03-11-06/2/40309, от 28.07.2014 № 03-11-11/36937 и др.).

По мнению Минфина (письма Минфина России от 22.12.2020 № 03-11-11/112598, от 03.04.2020 № 03-11-11/26872, от 27.06.2017 № 03-11-06/2/40309, от 20.04.2017 № 03-11-11/23918 и др.) датой получения дохода комитентом является день поступления денежных средств на его счета в банках или в кассу, даже если агент уже раньше представил отчет по сделке, а принципал его подписал.

Налоговики считают иначе: комитент должен учитывать доходы от реализации в момент поступления от покупателя денежных средств за реализованные товары на счета в банках или в кассу комиссионера (письма ФНС от 04.08.2017 № СД-4-3/15363@ и от 06.02.2012 № ЕД-4-3/1823). Но суды такой подход не поддерживают (постановления АС Северо-Западного округа от 05.03.2015 № Ф07-506/2015, ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.07.2013 по делу № А33-17140/2012, Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2015 № 17АП-16503/2014-АК. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2014 № А26-1017/2014. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.12.2014 № 09АП-48535/201, Северо-Кавказского округа от 23.09.2010 по делу № А32-44399/2009 (Определением ВАС РФ от 09.02.2011 № ВАС-9237/10 отказано в передаче дела на пересмотр). Хотя есть и судебные решения, поддерживающие точку зрения налоговиков (Постановление ФАС Уральского округа от 31.07.2012 № Ф09-5086/12). Таким образом, на сегодняшний день ситуация остается спорной.

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).

При этом если по условиям договора посредник вправе удержать свое вознаграждение из поступившей суммы, то комиссионер должен признавать на эту дату полученный аванс (а в случае, если обязанности исполнены – доход), не дожидаясь подписания комитентом посреднического отчета (письма Минфина России от 02.02.2016 № 03-11-06/2/4733, от 16.06.2014 № 03-11-11/28525, от 07.04.2014 № 03-11-06/2/15449. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2015 № 17АП-10092/2015-АК).

Возврат авансов и денежных средств при расторжении договора

Доходы на УСН оцениваются кассовым методом, то есть доходом признаются в том числе полученные авансы. В случае возврата полученных от покупателей авансов на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат (п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Поэтому, например, при возврате в 2024 году сумм авансов, полученных в 2023 году, на сумму возвращенных авансов следует уменьшить сумму доходов за 2024 год (письмо Минфина России от 22.06.2023 № 03-11-11/58153). Таким же образом учитывается сумма возвращенных авансов при подсчете лимита доходов по УСН (Письмо Минфина России от 22.06.2023 № 03-11-11/58153).

В аналогичном порядке в случае расторжения договора или корректировки его стоимости учитывается возврат покупателю (заказчику) оплаченной выручки (письма Минфина России от 02.04.2021 № 03-11-11/24213, от 25.03.2013 № 03-11-11/114, от 20.01.2014 № 03-11-06/2/1478).

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 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. В частности, учитываются в составе внереализационных доходов денежные средства, полученные налогоплательщиком в качестве возмещения судебных расходов, которые по решению суда взысканы с истца (письмо Минфина России от 27.12.2019 N 03-11-11/102731);
- рыночная стоимость имущества, выявленного при инвентаризации. При этом в случае применения УСН с объектом «доходы минус расходы» учесть стоимость такого имущества в расходах нельзя, так как не было фактических затрат по его оплате (письмо Минфина России от 21.11.2018 N 03-11-11/83956);
- сумма возмещенных убытков или ущерба (в том числе страховые выплаты по ОСАГО) (п. 3 статьи 250 НК). Причем налоговую базу увеличивает вся сумма, поступившая от страховой компании, а не разница между возмещенной суммой и расходами на ремонт (письмо Минфина России от 04.05.2009 № 03-11-06/2/78).

В 2024г. возмещение, полученное за изъятие недвижимого имущества для госнужд, не входит в список необлагаемых доходов, поэтому облагается налогом при УСН (письма Минфина России от 03.11.2023 N 03-07-11/105095, от 24.03.2023 № 03-11-06/2/26040, от 22.01.2019 № 03-11-06/2/2885, от 01.11.2021 № 03-01-10/8832). С 2025г. компенсации за изъятие недвижимого имущества для госнужд исключаются из состава налогооблагаемых доходов (Федеральный закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ).

Доходы, не учитываемые при УСН

Состав доходов, которые можно не учитывать при расчете «упрощенного» налога, ограничен перечнем статей 346.15 и 251 Налогового кодекса. В частности, при УСН не учитывается в доходах:

- 1) имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал или в совместную деятельность;
- 2) суммы, поступившие посреднику при исполнении обязательств по договору комиссии, агентскому договору или договору поручения (за исключением посреднического вознаграждения);
- 3) деньги и имущество, полученные по кредитному договору или договору займа в порядке погашения основного долга (п. 1 ст. 346.15, подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- 4) имущество, полученное в рамках целевого финансирования. При этом необходимо вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования;
- 5) капитальные вложения арендатора в форме неотделимых улучшений арендованного имущества;
- 6) проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, облагаемые налогом на прибыль организаций (п. 4 ст. 284, п. 2 ст. 346.11 НК РФ);
- 7) полученные дивиденды. Причем дивиденды, полученные «упрощенцем», не учитываются и при определении предельного размера доходов для применения УСН (п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ, письмо Минфина России от 25.08.2014 № 03-11-06/42282);
- 8) невостребованные участниками дивиденды, восстановленные в составе нераспределенной прибыли организации (пп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- 9) доходы в виде имущества и прав, которые получены организацией в качестве вклада в имущество по гражданскому законодательству (пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- 10) денежные средства, полученные «упрощенцем» безвозмездно от организации, акционером (участником) которых он является, в пределах суммы внесенного ранее вклада в имущество такой организации (пп.11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ).
- 11) управляющие компании, товарищества собственников жилья, собственников недвижимости, садоводческие, огороднические или дачные некоммерческие товарищества могут не учитывать в составе доходов поступающие им от собственников и нанимателей помещений средства в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями. Такое освобождение от налогообложения полученных средств применяется и в отношении платежей за вывоз твердых бытовых отходов при наличии у управляющей компании договоров с ресурсоснабжающими организациями и операторами по вывозу бытовых отходов. При этом платежи поставщикам этих услуг в расходах управляющей компании, применяющей объект обложения «доходы за вычетом расходов», также не учитываются.

Не учитываются в составе доходов имущество и имущественные права, безвозмездно полученные российской организацией от другой организации или физического лица, если доля прямого или косвенного

участия в уставном капитале в ту или другую сторону составляет не менее 50% (пп. 11 п. 1 статьи 251 НК РФ). При этом нужно учесть две оговорки:

- если дарителем является иностранная организация, то получатель может не учитывать доходы при расчете налога на прибыль, только если государство постоянного местонахождения передающей организации, не включено в утвержденный Минфином России перечень оффшорных территорий.

Приказом Минфина России от 28.03.2024 N 35н утвержден Специальный перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций. Данный перечень содержит 40 оффшорных зон;

- полученное имущество (кроме денежных средств) в течение одного года не должно передаваться третьим лицам.

Однако любые безвозмездно выполняемые работы или оказываемые услуги попадают под налогообложение у получателя, независимо от степени связанности дарителя и одаряемого.

Некоммерческие организации могут не учитывать в составе доходов имущественные права на безвозмездное пользование имуществом, полученные на ведение уставной деятельности, независимо от того, кто предоставляет такие права (пп. 16 п. 2 ст. 251 НК РФ).

Освобождаются от налогообложения доходы в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленные в результате инвентаризации. Для субъектов МСП, включенных на 1 января 2022 года в реестр МСП, освобождение действует до 31.12.2026г., для всех остальных организаций - по 31.12.2024г.

С 01.01.2024г. не учитываются в составе налогооблагаемых доходов (пп. 51, 51.1, 51.2 п. 1 ст. 251 НК РФ):

- исключительные права или права пользования результатом интеллектуальной деятельности (РИД), созданные при выполнении государственного или муниципального контракта и безвозмездно переданные данной организации государственным или муниципальным заказчиком;
- права пользования РИД, созданные при выполнении работ по государственному или муниципальному контракту и переданные данной организации обладателем исключительного права на такой РИД для государственных или муниципальных нужд;
- исключительные права на изобретение, полезную модель, промышленный образец, селекционное достижение или ноу-хау, созданные при выполнении работ по государственному или муниципальному контракту и переданные данной организации в случае невыполнения предшествующим обладателем исключительного права обязанности по использованию данных РИД при выполнении работ по государственному или муниципальному контракту.

6. Расходы при УСН: состав и порядок признания

При объекте обложения «доходы минус расходы» налоговая база может быть уменьшена на ряд расходов, перечень которых приведен в статье 346.16 Налогового кодекса. Основные из 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);

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

- проценты по займам и кредитам. При этом расходы должны быть понесены (то есть проценты уплачены) именно данной организацией (письмо Минфина России от 21.08.2020 N 03-11-11/73607);
- расходы на оплату услуг кредитных организаций, в том числе, на инкассацию и кассовое обслуживание (письмо Минфина России от 14.04.2021 N 03-11-06/2/27898).

Перечень расходов на УСН является закрытым, то есть нельзя учесть для налогообложения какие-либо иные виды расходов, не названные в статье 346.16.

Расходы, принимаемые при расчете налога на прибыль в пределах установленных нормативов, учитываются на 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.

Все 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 УСН признаются только после их фактической оплаты. Поэтому помимо документов, фиксирующих оприходование товарно-материальных ценностей, работ, услуг, необходимо иметь также документы, подтверждающие перечисление денежных средств или погашение обязательства перед поставщиком иным способом (например, путем зачета взаимных обязательств). Для подтверждения оплаты может быть использован, в частности, товарный чек и чек об оплате через платежный терминал (письмо Минфина России от 01.04.2020 № 03-03-07/25771). Если оплата производится векселем, то датой признания расхода для УСН считается день погашения собственного векселя или день передачи векселя третьего лица по индоссаменту.

Расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату их осуществления (п. 3 ст. 346.18 НК РФ), то есть когда расход фактически понесен и оплачен (письмо Минфина России от 24.09.2021 № 03-11-06/2/77708).

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.

В состав основных средств включаются объекты, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 Кодекса (п. 4 ст. 346.16), то есть имеют срок полезного использования более 12 месяцев и первоначальную стоимость свыше 100 тыс. руб. (п. 1 ст. 256). Расходы на приобретение объектов, которые не признаются амортизируемым имуществом по правилам главы 25 НК РФ, учесть при УСН нельзя. В частности, если стоимость кондиционера не превышает 100 тыс.руб., то такой кондиционер не считается амортизируемым имуществом. Расходы на его приобретение и установку относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда (пп. 7 п. 1 ст. 264 Кодекса), которые не учитываются при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (письмо Минфина России от 09.06.2023 № 03-11-11/53648).

При УСН амортизация основных средств и НМА не начисляется. Затраты на основные средства и НМА, приобретенные (сооруженные, модернизированные) в период применения УСН с объектом «доходы за вычетом расходов», учитываются для налогообложения с момента ввода объектов в эксплуатацию при условии их оплаты и использования для предпринимательской деятельности (пп.4 п.2 ст. 346.17 НК).

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

Если объекты, 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. 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).

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

Стоимость основного средства, приобретенного в период применения «доходной» УСН, можно учесть в расходах только при условии, что он введен в эксплуатацию уже после смены объекта налогообложения с «доходы» на «доходы минус расходы» (письмо Минфина России от 17.08.2018 № 03-11-11/58541).

Если же основные средства или нематериальные активы были приобретены (сооружены, модернизированы) в период применения общего режима налогообложения, до перехода на УСН, 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.

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 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 (п. 2 ст. 254 НК РФ). НДС, предъявленный поставщиками, в стоимость материалов не включается, а учитывается как отдельный расход (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

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

Материальные расходы признаются при расчете налоговой базы по УСН 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). 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).

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 работ и услуг производственного характера. Поэтому могут учитываться в составе расходов при УСН:

- затраты на оплату коммунальных услуг (воды, электричества и т.д.) (письмо Минфина России от 18.01.2018 N 03-11-06/2/2042);
- расходы на содержание здания и помещения: техническое обслуживание систем проточной вентиляции, системы отопления, водоснабжения, электроосвещения, уборку помещения, приобретение хоз. товаров и бытовой химии (туалетной бумаги, бумажных полотенец, туалетного мыла, моющих и чистящих средств для поддержания чистоты в офисе и т.д.) (письма Минфина России от 17.01.2020 г. N 03-11-11/1827, от 16.08.2019 г. N 03-11-11/62254, от 22.02.2012 N 03-11-06/2/32 и др.);
- 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).

В составе материальных затрат можно учесть расходы на медосмотры работников, при условии обязательности этих медосмотров в соответствии с нормами законодательства (письма Минфина России от 05.05.2016 № 03-11-06/2/25906, от 24.02.2014 № 03-11-11/7618). Перечень работ, при выполнении которых проводятся обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования) работников, утвержден Приказом Минздравсоцразвития России от 12.04.2011 № 302н.

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).

Расходы на закупку товаров 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.

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).

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.

В стоимость товаров включаются все расходы, связанные с их приобретением. Поэтому таможенные платежи, которые относятся к приобретенным для последующей реализации импортным товарам, учитываются в составе расходов также по мере реализации этих товаров, при условии их фактической оплаты продавцу (письмо Минфина России от 29.10.2019 № 03-11-11/83065).

А расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров названы в качестве отдельных видов расходов (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ), поэтому они учитываются после оплаты соответствующих услуг независимо от даты реализации товаров.

Поскольку условием признания расходов на товары является их реализация, нельзя учесть для целей налогообложения при УСН себестоимость испорченного товара или затраты на почтовые услуги, связанные с нереализованными товарами (письма Минфина России от 12.05.2014 № 03-11-06/2/22114, от 01.09.2016 № 03-11-06/2/51055, от 30.05.2016 № 03-11-06/2/1125).

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 НК РФ (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При этом для признания этих расходов на «упрощенке» заработная плата должна быть выдана работникам, а страховые взносы перечислены страховой компании.

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

В составе расходов на оплату труда учитываются не только начисления работникам, но и расходы на их обязательное страхование, а также ряд видов добровольного страхования (п.16 ст. 255 НК):

Вид страхования	Норматив
1) Долгосрочное страхование жизни (на срок не менее 5 лет)	
2) Добровольное пенсионное страхование (при условии учета пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов) и/или негосударственное пенсионное обеспечение, предусматривающее выплаты при наступлении у застрахованного лица пенсионных оснований.	Не более 12% от суммы начислений по оплате труда
3) Добровольное личное страхование работников на срок не менее года, предусматривающее оплату медицинских расходов застрахованных лиц, а также расходы работодателей по договорам с медицинскими организациями на оказание медицинских услуг работникам на срок не менее одного года.	Не более 6% от суммы

Вид страхования	Норматив
4) Расходы на туризм, санаторно-курортное лечение и отдых на территории РФ работников организации, их супругов, родителей и детей в возрасте до 18 лет (для детей, обучающихся по очной форме - до 24 лет) - в размере фактически произведенных затрат, но не более 50 тыс.руб. в совокупности за налоговый период на каждого.	начислений по оплате труда
5) Добровольное личное страхование работников на случай смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица	Не более 15 тыс.руб. на одного застрахованного в год

Если договор страхования, заключенный на срок не менее одного года, досрочно расторгается до истечения одного года, то расходы, учтенные ранее в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, должны быть восстановлены, поскольку нарушены условия, установленные п. 16 ст. 255 Кодекса (Письма Минфина России от 10.05.2018 N 03-03-07/31371, от 01.06.2023 № 03-03-06/1/50307).

Для признания расходов в целях налогообложения договор на приобретение турпутевки или путевки на отдых на территории РФ должен быть заключен работодателем с туроператором или турагентом. Сведения о туроператоре должны быть в реестре Ростуризма (ст. 4.1 Закона №132-ФЗ), размещенном на сайте russia-tourism.ru. Если договор заключен непосредственно с исполнителями услуг (гостиницей, перевозчиком, домом отдыха и т.д.), такие затраты нельзя учесть при расчете налога на прибыль (письма Минфина России от 23.05.2018 N 03-03-05/34637, от 02.07.2018 N 03-03-20/45524, от 24.01.2019 № 03-03-06/1/3880, от 25.01.2019 № 03-03-06/1/4054).

А затраты на санаторно-курортное лечение работников организация вправе учесть для налогообложения, в том числе, если договор заключен напрямую с санаторием, а не через туроператора или турагента; или если работодатель не сам оплачивает путевку, а компенсирует работнику затраты на ее приобретение.

Программы для ЭВМ, услуги связи и ККТ

«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). К этим же расходам относятся и затраты на обновление программ для ЭВМ и информационной базы справочной правовой системы, а также на создание сайта в сети Интернет, при условии, что исключительное право на него не переходит к налогоплательщику (письма Минфина России от 30.03.2021 № 03-11-11/24078, от 09.01.2020 N 03-11-11/128, от 19.06.2019 N 03-11-11/44650 и др.).

Если же к «упрощенцу» переходит исключительное право на использование программ для ЭВМ и баз данных, то такие расходы признаются в качестве нематериальных активов и учитываются для налогообложения аналогично порядку признания расходов на основные средства (п. 3 ст. 346.16 НК, письмо Минфина России от 09.01.2020 N 03-11-11/128).

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. 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).

Согласно пп. 35 п. 1 статьи 346.16 НК РФ, в УСН-расходы разрешено включать суммы, уплаченные за обслуживание контрольно-кассовой техники. Следовательно, расходы на покупку ККТ и на оплату услуг оператора по обработке фискальных данных уменьшают базу по УСН (письмо Минфина России от 23.07.2019 г. N 03-01-15/54947).

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.

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.

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

- рекламные мероприятия через средства массовой информации (в т.ч. объявления в печати, передача по радио и телевидению), информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

видеообслуживании. В составе данных расходов можно учесть, в частности, затраты на оплату услуг по продвижению социальных сетей (письмо Минфина России от 26.10.2020 г. N 03-11-06/2/92939);

- 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 качества при экспонировании.

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

Лимит расходов на рекламу при УСН зависит от суммы доходов, включая 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, 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 содержание служебного транспорта

В составе расходов, уменьшающих налоговую базу, можно учесть расходы на содержание служебного транспорта (пп. 12 п. 1 ст. 346.16 НК РФ)

В качестве служебного транспорта могут быть использованы 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.

С 1 января 2024 г. размер компенсации за использование личного автомобиля сотрудников в служебных целях для целей расчета налога на прибыль увеличен в два раза (Постановление Правительства РФ от 03.04.2024 № 417, распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2024г.):

Вид транспортного средства	Размер компенсации с 01.01.2024
Легковой автомобиль с объемом двигателя до 2000 куб. см	2 400 руб.
Легковой автомобиль с объемом двигателя свыше 2000 куб. см	3 000 руб.
Мотоцикл	1 200 руб.

Расходы на налоги, сборы и страховые взносы при УСН

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

Фиксированные страховые взносы ИП за 2024г. включаются в расходы в 2025 году (по сроку уплаты 09.01.2025 и 01.07.2025), даже если уплачены в 2024 году, но не зарезервированы. ИП может включить взносы в фиксированном размере в расходы в 2024 году, если они уплачены в 2024 году и либо зарезервированы по заявлению, либо находятся на сальдо ЕНС.

С 2025г. будут учитываться в расходах все фиксированные страховые взносы ИП, подлежащие уплате в текущем году (в любом квартале по выбору), независимо от факта их уплаты, в том числе если срок уплаты переносится на первый рабочий день следующего года (Федеральный закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ). При этом срок уплаты фиксированных взносов переносится с 31.12 на 28.12. Таким образом, взносы за 2025 год можно будет включить только в расходы 2025 года, даже если они будут уплачены в 2026 году. Взносы, уплаченные после 31.12.2024 за прошлые периоды, можно будет включить в расходы в 2025 – 2027 годах.

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

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 на УСН могут быть также учтены госпошлина и торговый сбор.

Не учитываются в расходах при УСН:

- НДС, который упрощенец предъявил покупателям по счетам-фактурам и уплатил в бюджет согласно п. 5 ст. 173 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, не учитываемые при УСН

Приведенный в статье 346.16 Налогового кодекса перечень расходов является закрытым. Поэтому все прочие затраты не могут быть учтены при УСН, даже если они необходимы для нормальной работы компании. В частности, не уменьшают налоговую базу

- расходы на обеспечение нормальных условий труда сотрудников, в том числе на приобретение питьевой бутилированной воды (письма Минфина России от 24.10.2014 № 03-11-06/2/53908, от 26.05.2014 №03-11-06/2/24963, от 06.12.2013 № 03-11-11/53315, от 01.02.2011 № 03-11-11/22);
- расходы по специальной оценке условий труда (письма Минфина России от 30.06.2014 № 03-11-09/31528, от 16.06. 2014 N 03-11-06/2/28551);
- 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 участие в конкурсных торгах (тендере) на право заключения договоров (письмо Минфина России от 02.07.2007 № 03-11-04/2/173);
- расходы по уплате вывозных таможенных пошлин (письмо Минфина России от 01.03.2024 № 03-11-06/2/18586);
- премии (скидки), выплачиваемые продавцом покупателю за выполнение условий договора (письмо Минфина России от 07.02.2008 №03-11-05/27);
- убытки по аннулированным заказам, от хищений и 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);
- отрицательная разница, образующаяся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России (письмо Минфина России от 22.06.2021 № 03-11-06/2/48987).

7. Изменения в лимитах и порядке применения УСН с 2025 года

(Федеральный закон от 12.07.2024 №176-ФЗ)

Показатель	2024	2025
Лимит дохода за 9 месяцев прошлого года для перехода на УСН	Для перехода на УСН с 2024г.- 112,5 млн. руб. (лимит по доходам за 9 мес. 2023 г.) Для перехода на УСН с 2025г.- 149,51 млн. руб. (лимит по доходам за 9 мес. 2024г.)	Базовый лимит для перехода с 2026г. = 337,5 млн. руб.
Лимит дохода для применения УСН	Базовый лимит - 150 млн.руб. В 2024 году – 199,35 млн.руб.	Базовый лимит = 450 млн руб.
Лимит дохода для УСН с повышенными ставками	Базовый лимит - 200 млн. руб. В 2024 году – 265,8 млн.руб.	Повышенных ставок нет
Лимит численности для применения УСН	100 человек	130 человек
Лимит численности для УСН с повышенными ставками	130 человек	Повышенных ставок нет
Лимит остаточной стоимости ОС	150 млн руб.	Базовый лимит = 200 млн руб.
Утрата права на УСН	С начала квартала, в котором превышены лимиты	

С 2025г. при расчете лимита стоимости ОС не будут учитывать российское высокотехнологичное оборудование, перечень которого утвердит Правительство (Федеральный закон от 08.08.2024 N 259-ФЗ).

Организации и индивидуальные предприниматели, утратившие в 2024 году право на применение УСН в связи с превышением лимита доходов, установленных на 2024г. (п. 4 ст. 246.13 НК), вправе вновь перейти на УСН с 01.01.2025 г., если общая сумма доходов (по УСН и ОСНО) по итогам 9 месяцев 2024г. не превысила 337,5 млн. руб. (статья 7 Федерального закона от 12.07.2024 №176-ФЗ).

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

Лимит дохода для всех целей определяется кассовым методом.

Состав доходов, которые учитывают для лимита при переходе на УСН (п. 2 ст. 346.12 НК):

2024 год	2025 год
Доходы, определяемые в соответствии со статьей 248 НК РФ	Доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль без учета <ul style="list-style-type: none">доходов в виде положительной курсовой разницы от переоценки валютных ценностей, требований, обязательств (п. 11 ч. 2 ст. 250 НК),доходов в виде субсидий, признаваемых в порядке, установленном п. 4.1 ст. 271 НК, при безвозмездной передаче в государственную и муниципальную собственность имущества, имущественных прав

Лимиты дохода (для перехода на УСН и применения этого режима) и лимит стоимости ОС с 2025г. будут ежегодно индексироваться на коэффициент-дефлятор. До 2025г. индексировался только доход, лимит стоимости ОС не менялся. Коэффициент-дефлятор для УСН на 2025 год = 1 (Законопроект № 727330-8).

С 2025г. коэффициент-дефлятор для перехода на УСН применяется к доходам того года, по итогам которого проверяется право на переход. То есть для перехода на УСН с 2026 года к доходам 2025 года будет применяться коэффициент-дефлятор на 2025 год. *Коэффициент-дефлятор на 2025г. = 1 (Законопроект № 727330-8).*

Величины доходов для сохранения права на УСН (с 2025г. 450 млн.руб. - п. 4, п. 4.1 ст. 346.13), а также величина остаточной стоимости основных средств (с 2025г. 200 млн.руб. (пп. 16 п. 3 ст. 346.12) подлежит с 2025г. индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на календарный год отчетного (налогового) периода, в котором получены соответствующие доходы.

8. НДС на УСН с 2025 года

С 01.01.2025г. все организации и ИП, применяющие УСН, становятся налогоплательщиками НДС (Федеральный закон от 12.07.2024 №176-ФЗ).

При этом в зависимости от размера полученного дохода организации/ИП на УСН:

- освобождаются от обязанностей налогоплательщика НДС;

- при отсутствии права на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС могут применять пониженные ставки НДС (5% или 7%) либо применять общеустановленные ставки (20%, а по отдельным товарам и операциям - 10% и 0%).

Лимит дохода для освобождения от НДС на УСН, а также для выбора возможной ставки НДС, определяется кассовым методом.

Освобождение организации/ИП на УСН от обязанностей налогоплательщика НДС

Освобождение организации/ИП на УСН от обязанностей налогоплательщика НДС предоставляется налоговым органом автоматически (никакие заявления подавать не требуется) при выполнении следующих условий по размерам дохода (Д) (ст. 145 НК РФ):

Ситуация	Условие освобождения (п. 1 ст. 145 НК)
Переход организации/ИП на УСН с ОСНО, ЕСХН	За календарный год, предшествующий переходу на УСН, Д ≤ 60 млн.руб.
Вновь созданная в текущем году организация/ИП на УСН	Освобождаются от обязанностей плательщика НДС с даты постановления на учет в налоговом органе , указанной в свидетельстве.
Продолжение работы на УСН	За предшествующий налоговый период Д ≤ 60 млн.руб.

Лимит доходов для освобождения от НДС на УСН (60 млн.руб.) НЕ индексируется.

При одновременном применении УСН и ПСН для проверки лимита учитываются, в том числе, доходы на ПСН.

Для освобождения организации/ИП на УСН от обязанностей налогоплательщика НДС НЕ применяется запрет на реализацию подакцизных товаров (п. 2 ст. 145 НК РФ).

Право на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС утрачивается с 1-ого числа месяца, *следующего* за тем, в котором доходы превысили 60 млн.руб.

При утрате в течение года права на освобождение от НДС в связи с превышением лимита доходов воспользоваться таким освобождением на следующий год нельзя. В этом случае в следующем году

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

применяются пониженные ставки НДС 5% или 7% исходя из доходов предыдущего года (п. 8 ст. 164 НК) или может быть выбрана обычная ставка НДС (20%, по отдельным товарам - 10%).

Если у организации (ИП) на УСН за предшествующий год сумма доходов не превысила в совокупности 60 млн.руб., то в текущем году действует освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, даже если в предшествующем году эта организация (ИП) исполняла обязанности по исчислению и уплате НДС (Письмо Минфина России от 02.09.2024 № 03-07-11/82892).

Состав доходов, учитываемых для освобождения от НДС на УСН и применения пониженных ставок

Ситуация	Состав доходов, учитываемых для освобождения от НДС и применения ставок 5%, 7% (п. 8 ст. 145, п. 8 ст. 164 НК)
Переход организации на УСН с ОСНО	Доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль без учета <ul style="list-style-type: none">положительной курсовой разницы от переоценки валюты, требований, обязательств (п. 11 ч. 2 ст. 250 НК),субсидий, признаваемых в порядке, установленном п. 4.1 ст. 271 НК, при безвозмездной передаче в государственную и муниципальную собственность имущества, имущественных прав
Переход ИП на УСН с ОСНО	Доходы, определяемые в порядке, установленном гл. 23 НК
Переход на УСН с ЕСХН	Доходы, определяемые в соответствии с гл. 26.1 НК
Продолжение работы на УСН	Доходы, учитываемые на УСН (ст.346.15) + доходы, учитываемые при переходе на УСН с ОСНО и ПСН (ст. 346.25 НК).

При освобождении от обязанностей налогоплательщика НДС у организации/ИП нет права на вычет «входящего» налога. Поэтому сумму НДС, предъявленную поставщиками, или уплаченную при ввозе товаров на территорию России, или удержанную в качестве налогового агента, «упрощенец» с объектом обложения «доходы за вычетом расходов» включает в расходы (п. 1 ст. 170, ст. 346.16 НК РФ).

Организации и ИП на УСН, освобожденные от обязанностей налогоплательщика НДС:

- не исчисляют и не платят НДС в бюджет, за исключением случаев, когда они выставляют счета-фактуру с выделенной суммой налога;
- не должны составлять счета-фактуры (Законопроект № 727330-8);
- могут не вести книгу покупок в связи отсутствием возможности принять «входящий» НДС к вычету;
- не должны представлять декларацию по НДС, за исключением случаев, когда они являются налоговыми агентами или выставляют счета-фактуры с выделенной суммой налога.

Но освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС на УСН:

- не освобождает от уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации;
- не освобождает от обязанностей налогового агента по НДС (п. 3 ст. 145 НК РФ).

Условия для применения на УСН ставки НДС в размере 5%

Если организация/ИП на УСН не имеет права на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС (то есть доходы превысили 60 млн.руб.), но не превысили 250млн.руб., то необходимо платить НДС. При этом есть право выбора:

- начислять НДС по обычным ставкам (20%, 10%, 0%) с правом на вычеты «входящего» налога;
- начислять НДС по ставке 5% (в ограниченном количестве случаев – по ставке 0%), но без права на вычеты «входящего» налога (п. 8 ст. 164 НК РФ).

Никакие заявления/уведомления в налоговый орган для применения ставки 5% подавать не требуется. О выбранной ставке НДС (5% или 20%) налоговики узнают из первой декларации, поданной по итогам квартала, с которого данная организация/ИП на УСН не применяет освобождение от обязанностей плательщика НДС (или не получила этого права с 01.01.2025г.).

Ставку 5% необходимо применять непрерывно в течение 12 налоговых периодов по НДС, начиная с того квартала, за который представлена первая декларация с операциями по ставке 5%. То есть в течение 3 лет отказаться от этой ставки нельзя, если не утрачено право на ее применение.

Право на пониженную ставку НДС утрачивается с 1-ого числа месяца, следующего за тем, в котором доход превысил 250 млн.руб. При одновременном применении УСН и ПСН для проверки лимита учитываются доходы на ПСН. Лимит доходов для пониженной ставки НДС (250 млн.руб.) индексируется.

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

Если же организация (ИП), применяющая ставку 5%, получила в течение года доход, не превышающий 60 млн.руб., то на следующий год ей автоматически предоставляется освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (Письмо Минфина России от 02.09.2024 № 03-07-11/82892).

Условия для применения на УСН ставки НДС в размере 7%

Если организация/ИП на УСН не имеет права на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС и не вправе применять ставку 5% (то есть доходы превысили 250 млн.руб.), но не превысили 450 млн.руб., то для уплаты НДС есть выбор:

- начислять НДС по обычным ставкам (20%, 10%, 0%) с правом на вычеты «входящего» налога;
- начислять НДС по ставке 7% (в ограниченном количестве случаев – по ставке 0%), но без права на вычеты «входящего» налога (п. 8 ст. 164 НК РФ).

Никакие заявления/уведомления для применения ставки 7% подавать не требуется. О выбранной организацией/ИП ставке НДС (7% или 20%) налоговики узнают из первой декларации, поданной по итогам квартала, с которого организация/ИП на УСН утратила право на ставку 5% (или не получила этого права с 01.01.2025г.).

Ставку 7% необходимо применять непрерывно в течение 12 налоговых периодов по НДС, начиная с того квартала, за который впервые представлена декларация с операциями по ставке 7%. В течение 3 лет отказаться от ставки 7% нельзя, если не утрачено право на ее применение.

Право на пониженную ставку НДС утрачивается с 1-ого числа месяца, в котором доход превысил 450 млн.руб. При этом право на УСН утрачивается с 1-го числа квартала, в котором Д > 450 млн.руб.

Лимит доходов для пониженной ставки НДС и для применения УСН (450 млн.руб.) индексируется. При одновременном применении УСН и ПСН для проверки лимита учитываются доходы на ПСН.

Особенности применения пониженных ставок НДС на УСН

При использовании ставки 5% или 7% организация (ИП) начисляет НДС по всем операциям, которые признаются объектом обложения НДС в соответствии с Налоговым кодексом.

Не являются объектом обложения:

- операции, которые не признаются реализацией для целей НДС (ст. 39 НК, ст. 146 НК);
- операции по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, местом реализации которых не признается территория РФ (ст. 147, 148 НК).

Не начисляется НДС по операциям, освобожденным от обложения (ст. 149 НК РФ).

Организации (ИП), применяющие ставки 5% или 7%:

1) Применяют ставку 5/105 или 7/107 к сумме полученного аванса (п. 4 ст. 164 НК РФ).

2) Не применяют расчетную налоговую базу и расчетную ставку НДС (п. 12 ст. 154 НК РФ):

- при реализации основных средств, в первоначальную стоимость которых был включен НДС (п. 3 ст. 154 НК),
- при реализации сельхозпродукции, электронной и бытовой техники, автомобилей и мотоциклов, приобретенных у физлиц (п. 4, 5.1, 5.2 ст. 154 НК РФ).

То есть по этим операциям НДС начисляется по ставке 5% или 7% к полной продажной цене, а не с «межценовой» разницы, как при использовании обычных ставок (20%, 10%).

3) Используют ставки 10% и 20% только:

- при ввозе товаров на территорию РФ;
- при выполнении обязанностей налогового агента (пункты 1, 3 - 6 ст.161 НК). Исключение - налоговые агенты при приобретении вторсырья: они должны использовать ставку, указанную продавцом. А продавец на УСН при отгрузке вторсырья может применять ставку 5 % или 7%.

4) Применяют ставку 0% только:

- при экспорте и реэкспорте товаров (пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- по работам/услугам, обеспечивающим экспорт (международная перевозка, в т.ч. предоставление для нее ж/д подвижного состава, контейнеров; транспортно-экспедиционные услуги) (пп. 1.2, 2.1- 3.1 п. 1 ст. 164 НК);
- по товарам для официального пользования иностранных дип.представительств (пп.7, 11 п.1 ст. 164 НК).

НЕ применяется ставка 0% в отношении услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных объектах турбизнеса.

В случае применения ставок 5% или 7% нет права на вычет (п. 5.2 ст. 170, пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ):

Непростая упрощенка: проверяем расчеты за 9 месяцев, готовимся к новым правилам 2025 года

- «входящего» НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным на территории РФ;
- НДС, уплаченного по товарам, ввезенным на территорию РФ;
- НДС, удержанного организацией/ИП в качестве налогового агента.

При объекте обложения «доходы за вычетом расходов» данные суммы НДС учитываются в составе расходов в соответствии с пп. 8 п. 1 статьи 346.16.

При начислении налога на дату отгрузки *вычет НДС, начисленного при получении аванса, применяется в обычном порядке.*

При использовании на УСН ставок 5% или 7% ПРИМЕНЯЕТСЯ вычет НДС (п. 5 ст. 171 НК):

- начисленного при получении аванса при начислении налога на дату отгрузки;
- начисленного при получении аванса в случае изменения условий договора и возврата аванса;
- начисленного при отгрузке в случае возврата покупателем товара или отказа от работы, услуги.

Для отражения данных вычетов необходимо вести книгу покупок.

Начисление НДС по переходящим договорам и отсутствии права на освобождение от НДС

По договорам, заключенным организацией/ИП на УСН до 31.12.2024г., отгрузка по которым будет происходить после возникновения обязанностей налогоплательщика НДС на УСН (т.е. при доходах свыше 60млн.руб.), следует руководствоваться общими правилами главы 21 НК РФ, согласно которым налогоплательщики НДС начисляют налог

- на дату получения аванса;
- на дату отгрузки, при этом налог, начисленный с аванса, принимается к вычету.

Если аванс получен Продавцом на УСН до 01.01.2025, то он не должен начислять НДС с аванса. Налог будет начислен после 01.01.2025г. в момент отгрузки в счет аванса.

В соответствии с проектом Методических рекомендаций ФНС о переходе на НДС при УСН:

1) Если с учетом условий договора (доп.соглашения к договору) в сумму аванса, перечисленного до 01.01.2025, включена сумма НДС, то продавец не должен ни начислять НДС с аванса, ни включать эту сумму в доход в 2024 году. НДС будет начислен Продавцом на УСН только с 01.01.2025г. на дату отгрузки по применяемой им ставке (5%, 7%, 20%/10%).

2) Если Покупатель перечислил Продавцу аванс до 01.01.2025 без учета НДС, при этом не согласился внести изменения в договор и доплатить Продавцу сумму НДС, то при продаже товара (работы, услуги) следует исходить из того, что установленная договором цена является конечной. Поэтому Продавец на УСН может предъявить НДС Покупателю, только применив расчетную ставку 5/105, 7/107 или 20/120 (10/110).

При этом Продавец может подать уточненную декларацию по УСН и исключить НДС из суммы доходов, учтенных при получении в 2024 году аванса.

Пример:

В июне 2024г. заключен договор на поставку товара стоимостью 210 тыс.руб. Отгрузка должна состояться в феврале 2025г. Организация на УСН получила в июле 2024г. аванс в сумме 210тыс.руб. в счет предстоящей поставки по данному договору.

Доходы поставщика за 2024г. составили 80млн.руб., поэтому он применяет с 2025г. ставку НДС 5%.

Стороны сделки не предусмотрели изменение условий договора в связи с введением с 2025г. НДС для УСН. Поэтому товар отгружен в феврале 2025 года без изменения цены.

НДС за 1 квартал 2025г. = $(210 \times 5\%) : 105 = 10$ тыс.руб. – подлежит уплате в бюджет.

Организация-продавец вправе подать уточненную декларацию по УСН за 2024 год, исключив из налоговой базы доход в размере 10тыс.руб.

Чтобы избежать неоднозначных ситуаций, целесообразно подписать с покупателями дополнительное соглашение к «переходящим» договорам:

- Или НДС начисляется дополнительно к исходной стоимости договора, т.е. покупатель должен доплатить НДС, при этом прибыль поставщика на УСН не меняется.
- Или НДС выделяется из стоимости договора, т.е. в соответствии с дополнительным соглашением исходная стоимость договора уменьшается на 5/105 (7/107, 20/120, 10/110), а затем к полученной таким образом стоимости договора добавляется НДС.

Вычеты НДС при переходе организации/ИП на УСН на ОСНО или ставку НДС 20%/10%

Организации и ИП на УСН, которые не применяли вычеты НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, имущественным правам (до 31.12.2024г. – все организации/ИП на УСН, с 2025г. – организации/ИП на УСН при доходе до 60 млн.руб. или УСН со ставками НДС 5%/7%), при переходе на общую систему налогообложения (ОСНО) или применение УСН со ставками 20%/10% принимают к вычету суммы НДС, предъявленные им поставщиками товаров (работ, услуг, имущественных прав), если данные расходы не были учтены при расчете налоговой базы на УСН в соответствии с нормами главы 26.2 НК РФ (п. 6 ст. 346.25 НК РФ).

Такие ситуации возникают, если

- приобретенные основные средства, НМА, материалы, работы или услуги не были оплачены в период применения УСН с освобождением от НДС или с применением ставок НДС 5%/7%;
- приобретенные (и даже оплаченные) товары не были реализованы до перехода на ОСНО или применение УСН со ставками 20%/10%.

Вычеты НДС вправе заявить организации/ ИП на УСН, применяющие ставку 20% (по отдельным операциям 10%, 0%) при выполнении всех условий, установленных для вычетов главой 21 НК РФ.

Восстановление НДС при переходе налогоплательщика НДС на УСН с освобождением от обязанностей плательщика НДС или со ставками 5%/7%

Организации и ИП, начинающие с 01.01.2025г. применять УСН и имеющие сумму годового дохода от предпринимательской деятельности за 2024г., превышающую 60 млн руб., не восстанавливают суммы НДС, принятые к вычету до перехода на УСН по товарам (работам, услугам), в т.ч. по ОС, НМА, имущественным правам, в случае применения налоговой ставки 20 % (10 % для определенной категории товаров) (письмо Минфина России от 24.07.2024 № 03-07-11/69416).

При переходе налогоплательщика НДС (общая система налогообложения или УСН со ставками 20%/10%) на УСН с освобождением от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС или с применением ставок НДС в размере 5 % (или 7%), необходимо восстановить суммы НДС, принятые ранее к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по ОС, НМА, имущественным правам, расходы на которые не были учтены при расчете налоговой базы по УСН до перехода на УСН с освобождением от НДС или с применением ставок 5%/7% (п. 8 ст. 145, пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Порядок расчета суммы НДС, подлежащей восстановлению (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ)

- по товарно-материальным ценностям, работам, услугам, имущественным правам восстановить необходимо полную сумму НДС, принятую ранее к вычету, то есть отраженную в периоде вычета в книге покупок;
- по основным средствам и нематериальным активам сумма НДС, подлежащая восстановлению, определяется в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости объекта без учета переоценки. Данную сумму следует рассчитать и зафиксировать в бухгалтерской справке.

Период восстановления вычетов НДС при переходе на УСН с 2025 года (ст. 170 НК РФ):

2024г. Переход на УСН или ПСН	2025г. Переход на УСН с освобождением от НДС (п. 8 ст. 145 НК)	2025г. Переход на УСН с применением ставок НДС 5% или 7% (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК)
НДС восстанавливается в 4 квартале года, предшествующего переходу на спецрежим	НДС восстанавливается в <u>квартале, предшествующем</u> переходу на УСН с освобождением от НДС	НДС восстанавливается в <u>первом налоговом периоде, начиная с</u> которого применяется пониженная ставка НДС