

Предоплата, целевое финансирование и субсидии при УСН с объектом «доходы»

Юрлица и ИП на УСН вправе выбрать объект налогообложения «доходы» или «доходы минус расходы», но в обоих случаях они обязаны вести учёт доходов.

Кассовый метод учёта доходов на УСН

Доходы на УСН учитываются только **кассовым методом**. По п. 1 ст. 346.17 НК РФ суть этого метода заключается в том, что доходы признаются при поступлении денежных средств на расчётный счёт или в кассу.

В главе 26.2 НК РФ не приведён полный перечень доходов, учитываемых при УСН. При этом список реализационных и внереализационных доходов, приведённый в ст. 249 и 250 НК РФ, открытый, а исчерпывающий перечень доходов, которые не учитываются для налогообложения содержится в ст. **251 НК РФ**.

Доходы, которые учитываются на УСН	Доходы, которые не учитываются на УСН
Реализационные доходы по ст. 249 НК РФ: <ul style="list-style-type: none">от реализации товаров, работ и услуг (ранее приобретённых и собственного производства)от реализации имущественных прав.	Доходы по ст. 251 НК РФ
Доходы, не связанные с реализацией и изложенные в ст. 250 НК РФ, в том числе: <ul style="list-style-type: none">от сдачи имущества в аренду (при условии, что доходы не связаны с реализацией)от долевого участия в других компанияхот имущества, работ или услуг, полученных безвозмездносанкции из-за нарушения договорных обязательств, возмещение ущерба или убытковпроценты, полученные по кредитным договорам, договорам банковского вклада, банковского счёта, займа и другим долговым обязательстваминые доходы	<ul style="list-style-type: none">доходы компаний, которые облагаются налогом на прибыль по ставкам, отличающимся от основной ставки (20%)доходы, которые подлежат налогообложению у налогового агентадоходы, которые получены от собственников или пользователей недвижимости на оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями, если организация является:<ul style="list-style-type: none">товариществом собственников недвижимостиТСЖуправляющей компаниейпотребительским кооперативомсадоводческим, огородническим или дачным некоммерческим товариществом (партнёрством)доходы от дивидендовиные доходы
	Предприниматели не включают: <ul style="list-style-type: none">доходы, которые облагаются НДФЛ по ставке, отличающейся от основной ставки, предусмотренной ч. 2 и 5 ст. 224 НК РФ (13 %)доходы от дивидендов.

Рассмотрим 4 ситуации из практики.

Учёт доходов при получении поставщиком предоплаты от покупателя

При кассовом методе учёта поступившие деньги учитываются в доходах при их зачислении на расчётный счёт или в кассу. Когда покупатель перечисляет предоплату на предстоящие поставку, оказание услуг или выполнение работ, эту сумму нужно отразить в доходах на дату поступления денежных средств в кассу или на счёт налогоплательщика.

Пример.

Компания-поставщик получила 27.12.2021 предоплату в счёт предстоящей поставки продукции. Отгрузка состоялась 17.12.2022. Аванс включается в доходы, полученные 27.12.2021 – за налоговый период 2021-го.

Поэтому в **4 графу 1 раздела** КУДиР нужно внести запись на сумму аванса 27.12.2021: основание – номер и дата первичного документа (платёжного поручения).

Учёт доходов, если поставщик вернул аванс

Доход принято рассматривать как экономическую выгоду, при этом по **ч. 1 ст. 41 НК РФ**, если поставщик возвращает **аванс**, у покупателя экономической выгоды не образуется. В таком случае покупателю нужно уменьшить в КУДиР доходы на дату возврата предоплаты по первичной документации (п. 1 ст. 346.17 НК РФ): в **4 графе 1 раздела** следует сделать **запись со знаком «минус»** на сумму аванса.

Пример.

27 декабря 2021-го компания-поставщик получила предоплату 250 000 руб. за поставку, запланированную на 17 января 2022-го.

10 января 2022-го стороны заключили дополнительное соглашение – объём поставки сокращён на 100 000 руб.

11 января 2022-го поставщик частично вернул предоплату в размере 100 000 руб.

Аванс уменьшит доходы 2022 года, но увеличит доходы 2021 года:

- **27.12.2021** – доход 4 кв. 2021-го в сумме 250 000 руб.
- **11.01.2022** – доход 1 квартала 2022-го уменьшился на 100 000 руб. (запись в 4 графе 1 раздела КУДиР со знаком «минус»)
- **17.01.2022** – отгрузка продукции на сумму 150 000 руб

Покупатель **не учитывает возврат** денежных средств от поставщика в доходах, поскольку он получил свои деньги обратно и экономической выгоды не образовалось. Минфин в письме от 20.09.2007 № 03-11-04/2/228 отмечает: если поставка состоялась и часть аванса возвращена, дохода не возникает.

Аванс не учитывается в расходах у покупателя на дату перечисления предоплаты. Учесть в расходах подобные затраты можно, если поставщик исполнит свои обязательства в полном объёме. Минфин в письмах от 20.05.2019 № 03-11-11/36060 и от 12.11.2020 № 03-11-11/98678 сообщает, что аванс считается расходом, если становится оплатой продукции, услуги или работы.

Учёт доходов при целевом финансировании

Подп. 14 п. 1 ст. 251 и подп. 1 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ устанавливают, что к средствам **целевого финансирования** относится имущество, которое получено и использовано по назначению, определённому источником целевого финансирования или ФЗ. К ним относятся:

- средства от дольщиков либо инвесторов, которые аккумулированы на счетах компаний-застройщика
- средства ТСЖ и ЖСК от собственников жилья

- гранты
На УСН в доходы не включаются целевое финансирование и целевые поступления НКО для содержания и ведения уставной деятельности, если:
- средств использованы по целевому назначению
- учёта доходов и расходов в рамках целевых поступлений ведётся раздельно
Целевое финансирование **придётся включить в доходы**, если:
- средства использовались не по целевому назначению (учитываются в доходах на дату нецелевого использования, но из-за отсутствия законодательного регулирования налоговики могут учесть их на дату зачисления)
- налогоплательщик не вёл раздельный учёт доходов и расходов (поступление целевых средств учитывается в доходах на дату их зачисления на счёт – **подп. 14 п. 1 ст. 251, п. 2 ст. 251, п. 1 ст. 346.17 НК РФ**)

Если бюджетные средства использованы не по целевому назначению, их **не нужно** включать в доходы. Они будут изъяты по правилам, предусмотренным **п. 3 ст. 306.4 БК РФ и п. 14 ст. 250 НК РФ**.

Следует отметить, что средства целевого финансирования нужно отражать в **3 разделе** налоговой декларации по УСН, так как налогоплательщик на УСН с объектом «доходы» обязан вести учёт расходов целевых денежных средств.

Поскольку в **гл. 26.2 НК РФ** порядок ведения раздельного учёта полученных и израсходованных целевых средств не конкретизирован, налогоплательщики должны самостоятельно разработать формы регистров и утвердить их для целей налогообложения (Письмо Минфина РФ от 13.03.2006 № 03-11-04/2/59).

Регистры могут содержать показатели, необходимые для анализа их целевого использования, а также идентификации поступлений.

Образец регистра:

1. Дата поступления средств.
2. Дата их использования, например:
 - дата списания средств с расчётного счёта (для банковских операций)
 - дата начисления зарплаты и вознаграждений по гражданско-правовым договорам (оплата труда)
 - дата перехода права собственности (по работам, услугам, основным средствам)
3. Название операции.
4. Первичный документ.
5. Сумма.
6. Назначение целевых средств.

Последние разъяснения по учёту в доходах средств целевого финансирования отражены в письмах Минфина РФ от 11.03.2020 № 03-03-06/1/18166, от 30.04.2021 № 03-03-06/3/33900, от 26.02.2021 № 03-11-10/13452.

Учёт субсидий на содействие самозанятости

П. 1 ст. 346.17 НК РФ, пп. 2.4 и 2.5 Порядка заполнения КУДиР при УСН устанавливают, что налогоплательщики на УСН с объектом «доходы» обязаны вести учёт субсидий как по доходам, так и расходам в специальных регистрах.

Порядок внесения субсидий в налоговую базу на законодательном уровне не урегулирован. Поэтому на практике возникает вопрос: субсидию следует заносить целиком или по мере её уменьшения на произведённые расходы.

В разные годы контролирующие органы отвечали по-разному.

Субсидия учитывалась по частям

Письмо ФНС РФ от 30.09.2011 № ЕД-3-3/3235@, письмо Минфина РФ от 19.03.2015 № 03-11-11/14751 и Постановление АС ПО от 08.11.2017 № Ф06-25870/2017 по делу № А72-16123/2016: в налоговую базу предлагалось включать субсидию, уменьшенную на расходы. Поэтому по завершении третьего года в налоговую базу попадала лишь её неизрасходованная часть. Если за это время субсидия так и не была освоена, она облагается налогом.

Пример.

Компания на УСН получила в октябре 2020-го субсидию 500 000 руб. За её счёт в 2020-ом произвели целевые расходы на сумму 200 000 руб., в 2021-ом – на сумму 175 000 руб., в 2022-ом – на сумму 125 000 руб. Включать субсидию в доходы при исчислении налога на УСН в 2022-ом не нужно. Соответственно, в КУДиР и налоговой декларации по УСН она не отражается.

Субсидия учитывалась полностью

О занесении субсидии в налоговую базу целиком говорится в **пп. 1 и 2 ст. 346.18 НК РФ**, письмах ФНС РФ от 23.09.2011 № ЕД-4-3/15678@ и от 14.09.2007 № ШС-6-18/716@, а также в письме Минфина РФ от 22.04.2013 № 03-02-07/1/13890. По п. 1 ст. 346.17 НК РФ налогоплательщик вправе учитывать в доходах сумму субсидии на протяжении **3-х лет** в пределах произведённых расходов. Однако речь об уменьшении её суммы на расходы не ведётся.

Пример.

Компания на УСН получила в октябре 2020-го субсидию в сумме 500 000 руб. За её счёт в 2020-ом произвели целевые расходы на сумму 200 000 руб., в 2021-ом – на сумму 175 000 руб., в 2022-ом – на сумму 125 000 руб.

В КУДиР и налоговой декларации по УСН субсидия отражается следующим образом:

- в 2020-ом – 200 000 руб.
- в 2021-ом – 175 000 руб.
- в 2022-ом – 125 000 руб

При выборе способа учёта субсидий стоит **обратиться в ИФНС за письменным разъяснением**. Это поможет избежать неоправданных налоговых рисков.

Читайте также Зачем и как проверять соискателей и контрагентов