

Методические рекомендации по НДС для УСН

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. Кто имеет право на освобождение от НДС
2. Как считать 60 млн. рублей доходов
3. Когда возникает обязанность уплачивать НДС
4. Как исчислить НДС налогоплательщику УСН
5. Льготы по НДС
6. В какой момент возникает обязанность исчислить НДС
7. Счет-фактура
8. Регистрация счета-фактуры в книге продаж и книге покупок
9. Выбор ставок по НДС для налогоплательщиков УСН
10. Условия применения специальных ставок по НДС 5% или 7%
11. Когда применяется ставка НДС 0%
12. В каких случаях ставки НДС 5% и 7% не применяются
13. Когда применяются расчетные ставки
14. Когда возникает обязанность по исчислению налога налоговым агентом
15. Как исчислить НДС по дящимся договором, заключенным до 01.01.2025
16. Есть ли вычеты НДС при ставках 5% и 7%
17. В каких случаях можно заявить вычеты по НДС
18. Налоговый период по НДС
19. Расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет
20. Сроки и порядок представления декларации по НДС и уплаты налога
21. Переходные положения для плательщиков УСН, применяющих УСН с объектом «доходы минус расходы»
22. Запрос налоговым органом пояснений по декларации по НДС
23. Какие основные ограничения установлены для перехода с ОСНО на УСН с 01.01.2025 года
24. Какие с 2025 года установлены пороговые значения для применения УСН
25. Какие ставки применяются для УСН

1. Кто имеет право на освобождение от НДС

Согласно изменениям, внесенным Федеральным законом от 12.07.2024 № 100-ФЗ в главы 21 и 26.2 НК РФ, с 1 января 2025 года все налогоплательщики, применяющие УСН (как ИП, так и организации) признаются налогоплательщиками НДС.

Если доходы за 2024 год налогоплательщика УСН не превысили 60 млн рублей, то с 1 января 2025 года они освобождены от уплаты НДС. Освобождение от уплаты НДС предоставляется автоматически. Уведомления об освобождении от уплаты НДС подавать в налоговый орган не надо. Также у налогоплательщиков УСН, освобожденных от уплаты НДС, отсутствует обязанность представлять декларацию по НДС, за исключением случаев, если плательщик УСН выступает налоговым агентом по НДС, указанным в пункте 15 настоящих Методических рекомендаций, и осуществляет ввоз товаров из стран ЕАЭС.

2. Как считать 60 млн рублей доходов плательщику УСН

60 млн рублей считается по правилам учета доходов, определяемых согласно правилам главы 26.2 НК РФ (кассовый метод).

Если в 2024 год ИП применял одновременно УСН и ПСН то для целей освобождения от НДС учитывается общая сумма доходов за 2024 год по всем применяемым режимам налогообложения.

При этом в отношении ПСН учитываются фактические полученные ИП доходы, определяемые в рамках указанного режима налогообложения.

Вновь созданные организации и ИП применяют освобождение с даты постановки на учет в налоговом органе.

3. Когда возникает обязанность уплачивать НДС

Для определения момента, с которого у плательщика УСН возникает обязанность уплачивать НДС необходимо контролировать два показателя:

- доход за предыдущий год и
- доход за текущий год

Если доходы за 2024 год будут меньше 60 млн рублей, и при этом в течение 2025 года сумма доходов превысит 60 млн рублей, но не превысит 450 млн. рублей, то начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения 60 млн рублей, плательщик УСН обязан исчислять и уплачивать НДС.

Например: за 2024 год доходы составили 50 млн рублей. С 1 января 2025 года плательщик УСН освобожден от уплаты НДС. Однако в мае 2025 года доходы превысили 60 млн рублей. Соответственно с января по май 2025 года плательщик не уплачивает НДС (т.к. освобожден от НДС), а с 1 июня 2025 года должен исчислять и уплачивать НДС.

Если доходы за 2024 год будут больше 60 млн рублей, то с 1 января 2025 года такому плательщику УСН необходимо исчислять и уплачивать НДС, независимо от доходов в 2025 году.

Если в указанном случае по итогам 2025 года доход не превысит в 60 млн рублей, то начиная с 2026 года плательщик УСН снова переходит на освобождение от уплаты НДС. При этом в 2025 году он все равно исчисляет НДС со всех облагаемых операций.

4. Как исчислить НДС налогоплательщику УСН

В общем случае объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Налоговой базой по НДС является стоимость реализованных товаров, работ, услуг (с учетом акциза), то есть НДС исчисляется путем умножения стоимости реализации (с учетом акциза) на ставку НДС.

При этом налогоплательщик УСН дополнительно к цене обязан предъявить к оплате покупателю исчисленную им сумму налога. Сумма НДС отражается налогоплательщиком УСН в счетах-фактурах, расчетных и первичных документах, составляемых при реализации. В этих документах НДС выделяется отдельной строкой.

5. Льготы по НДС

Перечень операций, не облагаемых НДС (льгот) перечислен в статье 149 НК РФ, а также в п. 2 ст. 146 НК РФ (операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС).

На плательщиков УСН распространяются все льготы (освобождения) по НДС, перечисленные в указанных статьях НК РФ.

Например: если плательщик УСН оказывает услуги общепита, то НДС он не уплачивает, независимо от его доходов, счета-фактуры по таким операциям он не составляет (пп. 38 п. 3 ст. 149 НК РФ).

6. В какой момент возникает обязанность исчислить НДС

Согласно общему правилу применения НДС моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) (далее-аванс).

Если налогоплательщик УСН до даты отгрузки получит аванс, то НДС следует исчислить как при получении аванса, так и при последующей отгрузке товаров (работ, услуг) в счет аванса.

Налоговая база при получении аванса определяется с суммы полученного аванса, то есть с суммы, включающей в себя НДС. Поэтому для исчисления НДС применяется соответствующая применяемой ставке

расчетная ставка НДС. Так, ставке 5% соответствует расчетная ставка 5/105%, ставке 7% - 7/107%.

Таким образом НДС с полученных авансов считается по расчетной ставке НДС в 5/105 или 7/107%.

При этом, чтобы не было двойного налогообложения, ранее исчисленный с аванса НДС принимается к вычету в момент исчисления НДС с отгрузки. Налоговая база в этом случае не меняется, а сумма налога с авансов и с отгрузки будет одинаковой.

Например: в марте 2025 года плательщик УСН получил аванс в сумме 105 рублей с учетом НДС. С аванса НДС исчислен по ставке 5/105%, то есть $(105 \times 5\%):105\% = 5$ рублей. Эта сумма уплачивается в бюджет за 1 квартал 2025 года.

Во 2 квартале 2025 года произведена отгрузка в счет этого аванса. НДС исчислен с отгрузки $100 \times 5\% = 5$ рублей. Эта сумма налога подлежит уплате в бюджет за 2 квартал 2025 года Одновременно НДС, исчисленный с аванса в 1 квартале, заявляется к вычету в декларации за 2 квартал 2025 года.

Если оплата производится уже после отгрузки, то НДС исчисляется один раз - в момент отгрузки. При оплате уже НДС не исчисляется.

Например: в марте 2025 года плательщик УСН отгрузил товары на сумму 105 рублей, в т.ч. НДС - 5 рублей. Эта сумма налога отражается в декларации по НДС и подлежит уплате в бюджет за 1 квартал 2025 года Оплата за отгруженные в марте товары поступила в апреле. НДС в апреле уже не исчисляется.

Обратите внимание! Если аванс и отгрузка в счет этого аванса получены в одном квартале, то НДС исчисляется только при отгрузке. С авансов НДС уже не исчисляется.

Если в течение текущего квартала в счет полученного аванса произведена частичная отгрузка, то НДС исчисляется с части аванса, в счет которого отгрузка в текущем квартале не осуществлялась.

Например: плательщик УСН в январе 2025 года получил аванс в счет предстоящей поставки товаров в сумме 525 рублей, в том числе НДС 25 рублей Отгрузка состоялась в следующих календарных месяцах: в январе на сумму 105 рублей; в феврале на сумму 210 рублей, в марте на сумму 84 рублей. Сумма «неотработанных» авансов в 1 квартале 2025 года составила 126 рублей

Как надо исчислить НДС в 1 квартале 2025 года:

НДС с отгрузки в январе - $(100 \times 5\%): 100 = 5$ рублей

НДС с отгрузки в феврале - $(200 \times 5\%):100 = 10$ рублей.

НДС с отгрузки в марте - $(80 \times 5\%):100 = 4$ рубля

НДС с авансов в 1 квартале - $(126 \times 5\%):105\% = 6$ рублей

7. Счет-фактура

Счет-фактура - это специальный документ, который предназначен для

учета НДС. При отгрузке товаров (работ, услуг) налогоплательщик УСН обязан выставить покупателю счет-фактуру. Счет-фактура выставляется в двух экземплярах (для продавца и покупателя) на бумажном носителе или в электронном виде в течение 5 дней с даты отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также при получении авансов в счет этой отгрузки. Для покупателя счет-фактура является основанием для вычетов.

8. Регистрация счета-фактуры в книге продаж и книге покупок

Выставленные налогоплательщиком УСН счета-фактуры необходимо зарегистрировать в книге продаж. Книга продаж - это документ, в котором налогоплательщиком УСН регистрируются все счета-фактуры, выставленные в текущем квартале. По окончании квартала сведения из книги продаж переносятся в декларацию по НДС (раздел 9 декларации по НДС).

Кроме того, если налогоплательщик УСН имеет право на вычеты по НДС (в отдельных случаях), то он ведет книгу покупок.

Книга покупок – это документ, предназначенный для регистрации в ней счетов-фактур, полученных от продавцов (поставщиков) товаров (работ, услуг). По истечении квартала сведения из книги покупок переносятся в декларацию по НДС (раздел 8 декларации по НДС).

9. Выбор ставок по НДС для налогоплательщиков УСН

Внимание! Уведомлять инспекцию о выборе ставки НДС не требуется

Если доходы плательщика УСН за 2024 год превысили 60 млн рублей, то он с 01.01.2025 вправе выбрать следующие ставки НДС, а именно:

общеустановленные ставки НДС (20%, 10%) с правом на вычет «входного» НДС в общем порядке;

специальные ставки 5% или 7%, но без права на вычет «входного» НДС.

Обратите внимание! «Входной» НДС – это суммы НДС, предъявленные продавцом при приобретении покупателем товаров, работ, услуг, имущественных прав, которые заявляются к вычету.

Плательщик УСН самостоятельно выбирает ставку НДС и далее в счетах-фактурах, первичных учетных документах, УПД, декларации по НДС указывает выбранную ставку НДС и исчисленную по этой ставке сумму налога.

10. Условия применения специальных ставок по НДС 5% или 7%

Ставка 5% или 7% применяется при доходах от 60 млн рублей до 250 млн рублей за 2024 год;

ставка 7% - при доходах от 250 млн рублей до 450 млн рублей

Ставки 5% и 7% надо применять не менее 12 последовательных кварталов – начиная с периода, за который представлена декларация по НДС с такой ставкой.

Досрочное прекращение применения указанных ставок НДС возможно только, если плательщик УСН утратит право на их применение или с нового года получит автоматически освобождение от уплаты НДС (если доходы за предыдущий год будут менее 60 млн рублей).

Например: с 01.01.2025 года плательщик УСН применяет ставку НДС 5%.

Такая ставка НДС будет применяться до конца 2027 года.

11. Когда применяется ставка НДС 0%

Ставка НДС 0% применяется при экспорте товаров, международной перевозке, а также в некоторых других случаях.

Плательщики УСН, которые выбрали ставку НДС 5% (или 7%), имеют право на применение ставки НДС в размере 0% по отдельным операциям. Такие операции перечислены в подпунктах 1 - 1.2, 2.1 - 3.1, 7 и 11 п. 1 ст.164 НК РФ (п. 9 ст. 164 НК РФ). К ним в частности, относятся:

экспорте товаров (в том числе в ЕАЭС);

международных перевозках товаров;

международной переработке товаров;

реализация товаров дипломатическим представительствам и международным организациям.

Внимание! Обоснованность применения ставки НДС 0% должна быть документально подтверждена. Перечень документов, подтверждающих ставку 0%, предусмотрен ст. 165 НК РФ. Если по истечении 180 дней с даты отгрузки товаров документы в налоговый орган не представлены, то плательщик УСН обязан исчислить НДС.

Обратите внимание! При применении ставки НДС 0% право на вычеты «входного» НДС у плательщиков УСН, применяющих ставку НДС 5% (или 7%), отсутствует.

12. В каких случаях ставки НДС 5% и 7% не применяются

Ставки 5% и 7% не применяются:

при ввозе товаров из стран ЕАЭС;

при исчислении НДС налоговым агентом-покупателем, указанным в п.15 настоящих Методических рекомендаций

13. Когда применяются расчетные ставки

В ряде случаев применяются расчетные ставки НДС. Установлены следующие расчетные ставки НДС: 10/110; 20/120; 5/105; 7/107 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Расчетная ставка НДС применяется при получении авансов, при исчислении НДС налоговым агентом, указанным в п. 1 и 3 ст. 161 НК РФ, в случае, когда НДС исчисляется с межценовой разницы. В этих случаях

стоимость товаров (работ, услуг) уже сформирована с НДС. Поэтому для исчисления НДС достаточно применить к стоимости товара с учетом НДС расчетную ставку.

Например: плательщик УСН получил аванс в сумме 210 руб. с учетом НДС. Если применяется ставка 5%, то для расчета суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, надо 210 рублей \times 5/105 = 10 рублей, а если применяется ставка 7%, то 210 рублей \times 7/107 = 13,74 рублей.

Плательщики УСН применяющие специальные ставки (5% или 7%) не смогут воспользоваться расчетными ставками по операциям, по которым НДС считается с межценовой разницы (то есть разницы между ценой продажи и ценой покупки). Такие случаи указаны в п. 3, 4, 5, 5.1, 5.2 ст.154 НК РФ.

Например: плательщик УСН приобрел основное средство (компьютер) с учетом предъявленного продавцом НДС. Данный налог учитывается в стоимости основного средства. При реализации основного средства НДС исчисляется исходя из полной стоимости с применением ставки 5% или 7%.

14. Когда возникает обязанность по исчислению налога налоговым агентом

Кроме обязанности по исчислению НДС и уплате в бюджет в качестве налогоплательщика НДС, у плательщика УСН могут возникнуть обязанности по исчислению НДС в качестве налогового агента. Перечень операций, в отношении которых НДС исчисляется налоговым агентом, перечислен в ст. 161 НК РФ. В частности, налоговыми агентами признаются покупатели товаров (работ, услуг), перечисленные в п. 1 и 3 статьи 161 НК РФ

К таким операциям, в частности, относятся:

реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ иностранными налогоплательщиками, не состоящими на учете в РФ;

предоставление органами власти государственного (муниципального) имущества в аренду или реализация указанного имущества.

Налоговый агент исчисляет НДС на дату перечисления доходов продавцу товаров (работ, услуг). Одновременно налоговый агент обязан удержать НДС из доходов и исчислить НДС по расчетной ставке НДС в размере 20/120. Счет-фактуру налоговый агент составляет сам себе в одном экземпляре на дату перечисления доходов продавцу.

15. Как исчислить НДС по делящимся договором, заключенным до 01.01.2025.

В случае если покупатель перечислит продавцу аванс до 01.01.2025, а поставка товара (выполнение работ, оказание услуг) будет после 01.01.2025 - НДС с аванса не исчисляется, но в момент отгрузки в счет аванса исчисление НДС производится в общеустановленном порядке.

В указанном случае сумма НДС, выделенная в составе авансового

платежа, полученного плательщиком УСН до 1 января 2025 года, в доходах для целей УСН не учитывается.

Если покупатель до 01.01.2025 перечислил аванс продавцу без учета НДС и не согласится внести изменения в договор и доплатить продавцу сумму НДС, то при реализации товаров (работ, услуг) в 2025 году необходимо исходить из того, что цена договора конечная и НДС исчисляется по расчетной налоговой ставке в размере 5/105 или 7/107%. При этом налогоплательщик может подать уточненную декларацию по УСН и исключить НДС из суммы доходов.

Например, налогоплательщик УСН в 3 кв.2024 г. получил аванс 100 рублей без НДС в счет будущей поставки товаров во 2 квартале 2025 года. Цена товара по Договору 100 рублей. Отгрузка товаров состоялась 1 апреля 2025 года, к этому моменту цена не изменилась.

НДС исчисляется за 2 квартал 2025 года следующим образом: $(100 \times 5\%) : 105 = 4,76$ рубля. Полученная сумма налога подлежит уплате в бюджет.

Также налогоплательщик вправе подать уточненную декларацию по УСН за 2024 год и исключить из налоговой базы доход в сумме 4,76 рубля.

16. Есть ли вычеты НДС при ставках 5% и 7%

По общему правилу права на вычет «входного» НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, которые будут использоваться в операциях, облагаемых НДС по ставке 5 или 7%, у плательщика УСН отсутствует.

Такой «входной» НДС и (или) НДС, уплаченный при ввозе товаров, включается в стоимость покупок (пп.8 п.2 ст.170 НК РФ).

17. В каких случаях можно заявить вычеты по НДС

В отдельных случаях налогоплательщик УСН вправе заявить к вычету следующий НДС:

- 1) исчисленный самим плательщиком УСН при получении авансов или отгрузке (по сути, это возврат из бюджета ранее уплаченной суммы налога).

Этот вычет исчисленного НДС вправе заявить к вычету как плательщик УСН применяющий общую ставку 20 (10)%, так и применяющий специальные ставки 5 (7)%.

Если плательщик УСН ранее исчислил НДС и уплатил его в бюджет, то исчисленный НДС можно заявить к вычету в следующих случаях:

- при отгрузке в счет авансов;
- при возврате авансов и расторжении (изменении условий) договора
- при возврате покупателем товаров или отказа от товаров (работ, услуг).

В указанных случаях в книге покупок регистрируются авансовые счета-фактуры, либо корректировочные счета-фактуры (при возврате или отказе от товаров, работ, услуг). Сведения из книги покупок выгружаются в декларацию по НДС.

2) предъявленный НДС при покупках («входной» НДС).

Этот вычет «входного» НДС вправе заявить к вычету плательщик УСН применяющий общую ставку 20 (10)%.

18. Налоговый период по НДС

Налоговым периодом по НДС является квартал. Это означает, что по окончании каждого квартала необходимо определить сумму исчисленного НДС, которую налогоплательщик УСН должен уплатить в бюджет.

19. Расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет

Общая сумма НДС рассчитывается плательщиком НДС по итогам налогового периода (квартала). Эта сумма определяется путем сложения всех сумм НДС, исчисленных по всем отгрузкам, осуществленным за текущий квартал. Данная сумма налога указана в итоговой строке (строках) книги продаж.

Если у плательщика НДС имеются суммы НДС, подлежащие вычету (в отдельных случаях), то из общей суммы НДС вычитаются суммы НДС, подлежащие вычету. Полученная разница подлежит уплате в бюджет.

20. Сроки и порядок представления декларации по НДС и уплаты налога

На основании п. 5 ст. 174 НК РФ декларация по НДС представляется налогоплательщиком УСН в налоговый орган в электронном виде по ТКС через оператора ЭДО. Срок представления декларации по НДС - не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Уплата НДС производится равными долями в течение трех месяцев до 28 числа каждого месяца, следующего за истекшим кварталом (п.1. ст. 174 НК РФ).

Например: НДС к уплате за 1 квартал 2025 года составил 120 руб. НДС уплачивается в следующие сроки:

первый платеж в сумме 40 рублей не позднее 28 апреля;

второй платеж в сумме 40 рублей не позднее 28 мая;

третий платеж в сумме 40 рублей не позднее 28 июня.

21. Переходные положения для плательщиков УСН, применяющих УСН с объектом «доходы минус расходы»

Суммы «входного» НДС, которые до конца 2024 года плательщики УСН (с объектом «доходы минус расходы») не отнесли к расходам при применении УСН:

можно принять к вычету по правилам гл. 21 НК РФ - при условии, если плательщик УСН принимает решение применять ставку 20%, 10%:(п. 9 ст. 8

Закона № 176-ФЗ).

к вычету принять нельзя, если плательщик УСН принимает решение применять ставку 5% и 7% (п.10 ст.8 Закона № 176-ФЗ).

22. Запрос налоговым органом пояснений по декларации НДС

При сравнении пооперационных данных контрагентов возможны налоговые разрывы – несоответствие показателей книг покупок и продаж участников финансово-хозяйственных сделок. По выявленным разрывам формируются требования о предоставлении пояснений, которые автоматически направляются налогоплательщикам. Данные требования являются формализованными и машиночитаемыми, что позволяет налогоплательщикам загружать данные непосредственно в ERP-системы. Ответ на уведомления налогоплательщик также присылает в формализованном виде, которые система обрабатывает самостоятельно без участия инспектора.

23. Какие основные ограничения установлены для перехода с ОСНО на применение УСН с 01.01.2025 года

В 2024 году увеличены пороговые значения по размеру доходов организации за 9 месяцев календарного года, в котором организация, применяющая ОСНО, подает Уведомление о переходе на УСН – со 112,5 до 337,5 млн рублей (критерий действует только для организаций, для ИП не проверяется).

Налогоплательщики, применявшие УСН и утратившие в 2024 году право на ее применение в связи с превышением пороговых значений по размеру доходов (с учетом коэффициента-дефлятора 265,8 млн рублей), вправе перейти на УСН с 01.01.2025. При этом организации должны соответствовать установленному для целей перехода на УСН критерию по размеру доходов за 9 месяцев календарного года (337,5 млн рублей).

24. Какие с 2025 года установлены пороговые значения для применения УСН

С 2025 года увеличены пороговые значения для целей применения УСН:
с 200 (265,8 млн рублей с учетом коэффициента-дефлятора) до 450 млн рублей - по размеру доходов;
с 150 до 200 млн. рублей - по размеру остаточной стоимости основных средств.

25. Какие ставки применяются для УСН

6% - для объекта «доходы» (субъекты РФ вправе своим законом понизить ставку до 1%)

15% - для объекта «доходы – расходы» (субъекты РФ вправе своим

законом понизить ставку до 5%)

0% - для вновь зарегистрированных ИП (в течение 2х лет), осуществляющих деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению и услуг по предоставлению мест для временного проживания (если установлена законом субъекта РФ)

С 2025 исключаются повышенные налоговые ставки по УСН (8% для объекта «доходы», 20% для объекта «доходы-расходы»), применяемые налогоплательщиками в случае, если их доходы в отчетном (налоговом) периоде превысили 150 млн рублей (в 2024 году с учетом коэффициента-дефлятора 199,35 млн рублей), но не превысили 200 млн рублей (в 2024 году с учетом коэффициента-дефлятора 265,8 млн рублей) и (или) средняя численность работников превысила 100 человек, но не превысила 130 человек.