

§ | ЗАКОНОТВОРЧЕСТВО В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

Арзуманова Л.Л.

ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ – НОВЫЙ ВИД СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РАНЕЕ ДЕЙСТВОВАВШЕГО И НОВОГО ПОРЯДКА ПРИМЕНЕНИЯ

Аннотация: В настоящей статье будут рассмотрены новшества НК РФ, в частности, введенная гл. 26.5 НК РФ – Патентная система налогообложения. Новшества закона установили иной порядок исчисления и уплаты данного налога. Налог распространил свое действие исключительно на налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей. Представленный сравнительный анализ дает возможность выделить плюсы и минусы новой системы налогообложения

Ключевые слова: Налоги и налогообложение, патентная система налогообложения, специальные налоговые режимы, налогообложение на основании патента, налоги, ПСН, СНР, патент, правовое регулирование уплаты налога на основании, порядок исчисления налога

В соответствии с Федеральным законом от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹ (далее – Закон № 94-ФЗ) была введена в действие гл. 26.5 НК РФ – «Патентная система налогообложения»² (далее – ПСН), вступившая в законную силу с 01.01.2013 г.

Главная идея патентной системы заключается в замене единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) от отдельных видов деятельности, который перестанет действовать с 2018 г.

Поскольку гл. 26.5 НК РФ расположена в разделе VIII.1 «Специальные налоговые режимы», который предполагает применение более мягкого режима налогообложения, направленного на стимулирование развития субъектов малого предпринимательства, то само собой нормы рассматриваемой главы также направлены на совершенствование специальных налоговых режимов.

¹ СЗ РФ. 2012. № 26. Ст. 3447.

² СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

Закон предусматривает, обязанность налогоплательщиков, изъявивших желание применять ПСН уже начиная с 2013 года, подать соответствующее заявления о получении патента не позднее 20.12.2012 г.

Законом № 94-ФЗ была признана утратившей силу ст. 346.25.1 («Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента») гл. 26.2 НК РФ «УСН». Таким образом, с 01.01.2013 г. нормы гл. 26.2 НК РФ не подлежат применению в отношении налогоплательщиков, применяющих ПСН.

В свою очередь Министерство финансов РФ в Письме от 08.06.2012 г. № 03-11-11/185 представило следующие разъяснения, в которых отмечено, что на основании п. 3 ст. 346.21 НК РФ индивидуальный предприниматель, который применяет УСН на основе патента, вправе уменьшить оставшуюся часть стоимости патента (2/3 его стоимости) на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за себя и своих работников. При этом общая стоимость патента не может быть уменьшена более чем на 50 %.

А оставшаяся часть стоимости патента у индивидуальных предпринимателей, не производящих выплат и иных вознаграждений физическим лицам и уплачивающих страховые взносы в ПФ РФ и фонды обязательного медицинского страхования в раз-

мере, определяемом исходя из стоимости страхового года, может быть уменьшена на сумму страховых взносов, уплачиваемых за соответствующий период времени, без ограничения.

В рамках применения ПСН налогоплательщики не вправе уменьшать стоимость патента на суммы страховых взносов.

Переходя к более детальному анализу элементов данного налога, следует отметить, что круг налогоплательщиков рассматриваемого режима ограничивается исключительно индивидуальными предпринимателями. Важно подчеркнуть, что ПСН применяется налогоплательщиками-индивидуальными предпринимателями наряду с другими режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ, т.е. индивидуальный предприниматель, перешедший на применение ПСН в отношении одного вида деятельности, вправе применять в отношении иного вида деятельности другие виды режимов. В настоящее время это положение зафиксировано в анализируемой главе, в то время как ранее указанная позиция была разъяснена в Письмах Минфина РФ от 20.02.2009 г. № 03-11-11/25, от 02.03.2010 г. № 03-11-11/41.

Патент является документом, удостоверяющим право на применение ПСН, который выдается по заявлению индивидуального предпринимателя только на один из осуществляемых им видов предпринимательской деятельности на период от одного до 12 месяцев (по выбору предпринимателя). При этом, действие патента, как и ранее, распространяется только на территории того субъекта РФ, в котором он выдан. К числу положительных изменений следует отнести то,

что налогоплательщик более не должен подавать отдельного заявления о постановке на учет в налоговом органе (при подаче заявления на получение патента в налоговый орган субъекта РФ, на территории которого предприниматель не состоит на учете).

Однако, в отличие от ранее действовавшего порядка субъекты РФ могут определять конкретные виды предпринимательской деятельности, по которым возможно применение ПСН (п. 1 ст. 346.45 НК РФ). Также им предоставлено право дифференцировать виды предпринимательской деятельности, прямо указанные в гл. 26.5 НК РФ в качестве тех, по которым возможно применение ПСН, в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению или Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, а также устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам.

П. 2 ст. 346.43 НК РФ устанавливает виды деятельности, в отношении которых возможно получение патента. В новый перечень были включены ранее не упоминавшиеся виды деятельности.

Еще одно важное изменение касается допустимой численности наемных работников, привлекаемых для осуществления вида деятельности на основании патента. Действующее ограничение распространяется на количество работников в 15 человек за налоговый период.

Законом № 94-ФЗ установлено право субъектов РФ устанавливать размеры потенциально возможного к получению налогоплательщиками годового дохода применительно к каждому из видов пред-

принимательской деятельности, по которому возможно применение ПСН.

Отличие в том, что ст. 346.43 НК РФ предусматривает верхние и нижние пределы годового дохода (не менее 100 тыс. руб. и не более 1 млн. руб.), а также предоставляет субъектам РФ право увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальными предпринимателями годового дохода:

- не более чем в три раза – по таким видам предпринимательской деятельности, как: техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования; оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом; оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом; оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом; оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом; занятие медицинской или фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности; обрядовые и ритуальные услуги;

- не более чем в пять раз – по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, осуществляемым на территории города с численностью населения более одного миллиона человек;

- не более чем в 10 раз – по таким видам предпринимательской деятельности, как: сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более

50 квадратных метров по каждому объекту организации торговли; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети; услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания.

При этом, минимальный и максимальный размеры потенциально возможного к получению индивидуальными предпринимателями годового дохода подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год. Под коэффициентом-дефлятором понимается коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента-дефлятора, применяемого для целей соответствующих глав НК РФ в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ в предшествующем календарном году.

Гл. 26.5 НК РФ предусматривает, что налогоплательщики ПСН освобождаются от уплаты НДФЛ и налога на имущество (в части доходов и имущества, соответственно полученных и использованного в отношении деятельности, по которой применяется ПСН), НДС (за исключением НДС, уплачиваемого при осуществлении иного вида деятельности, при импорте товаров, а также при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о со-

вместной деятельности), договором инвестиционного товарищества, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением). Иные налоги (в частности, транспортный и земельный) уплачиваются налогоплательщиками ПСН в общеустановленном порядке, также ими исполняются и обязанности налоговых агентов. Выше уже отмечалось, что налогоплательщики ПСН являются плательщиками страховых взносов, имеющих право на применение пониженных тарифов.

Важным аспектом в правовом регулировании ПСН является порядок выдачи патента. Так, согласно ранее действовавшему порядку (п. 5 ст. 346.25.1 НК РФ), налоговый орган был обязан либо выдать индивидуальному предпринимателю, представившему соответствующее заявление, патент, либо уведомить его об отказе в выдаче патента. Однако самого перечня оснований для отказа в выдаче патента в НК РФ не содержалось, что порождало массу споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Гл. 26.5 НК РФ сняла эти вопросы перечислив основания для отказа налоговым органом в выдаче индивидуальному предпринимателю патента указаны в п. 4 ст. 346.45. К числу таких оснований отнесены:

1. несоответствие в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта РФ в соответствии со ст. 346.43 НК РФ введена патентная система налогообложения;

2. указание срока действия патента, не соответствующего главе 26.5 НК РФ;
3. нарушение условия перехода на ПСН, установленного главой 26.5 НК РФ;
4. наличие недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением ПСН.

Также конкретизированы обстоятельства, при которых налогоплательщик считается утратившим право на применение ПСН (п. 6 ст. 346.45 НК РФ):

1. если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, превысили 60 миллионов рублей;
2. если в течение налогового периода налогоплательщиком было допущено несоответствие требованию, установленному п. 5 ст. 346.43 НК РФ;
3. если налогоплательщиком не был уплачен налог в сроки, установленные п. 2 ст. 346.51 НК РФ.

В случае если налогоплательщик изменяет одновременно ПСН и УСН, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения указанного ограничения учитываются доходы по обоим специальным налоговым режимам.

Более того, в гл. 26.5 НК РФ установлена обязанность для индивидуальных предпринимателей, допустивших нарушения, препятствующие дальнейшему применению ПСН, заявить об этом путем подачи соответствующего заявления в налоговый орган в течение 10 календарных дней. Устанавливается ограничение, когда

налогоплательщик не вправе вновь перейти на ПСН по этому же виду предпринимательской деятельности до окончания соответствующего календарного года. Основным последствием утраты права на применение ПСН для индивидуальных предпринимателей является их обязанность уплатить суммы налогов по общей системе налогообложения за период, в котором утрачено указанное право.

К числу новшеств можно отнести установленные гарантии, согласно которым сумма НДФЛ, подлежащая уплате за налоговый период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение ПСН, уменьшается на сумму налога, уплаченного в связи с применением ПСН (п. 6 ст. 346.45 НК РФ) и норма о неначислении и неуплате пени в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с общим режимом налогообложения в течение того периода, на который был выдан патент.

Введено новое правовое регулирование порядка уплаты налога при ПСН (п. 2 ст. 346.51 НК РФ). В частности, индивидуальный предприниматель, перешедший на ПСН, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе:

1. если патент получен на срок до шести месяцев – в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
2. если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:
 - в размере одной трети суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

При этом, налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке 6 % процентная доля денежного выражения потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется ПСН, установленного на календарный год законом субъекта РФ.

Важно подчеркнуть, что неуплата (неполная уплата) налога при ПСН образует состав налогового правонарушения, ответственность за совершение которого предусмотрена ст. 122 НК РФ, в отличие от ранее установленного порядка.

Действовавший п. 11 ст. 346.25.1 НК РФ освобождал индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН на основе патента, от обязанности представления налоговой декларации. Аналогичный порядок сохранен и в настоящее время (ст. 346.52 НК РФ).

И, наконец, следует остановиться на порядке ведения налогового учета.

П. 1 ст. 346.53 НК РФ указывает на необходимость ведения книги учета доходов отдельно по каждому полученному патенту. Также закреплены особенности исчисления и определения индивидуальным предпринимателем даты получения дохода в зависимости от его вида, порядок учета доходов в случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, и в случае осуществления расчетов в иностранной валюте.

Также следует обратить внимание, что Приказом ФНС России от 14.12.2012 г. № ММВ-7-3/957@ «Об утверждении форм документов для применения патентной системы налогообложения» с 01.01.2013 г. начнут действовать формы:

- заявления об утрате права на применение патентной системы налогообложения;
- заявления о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения;
- сообщения о несоответствии требованиям применения патентной системы налогообложения.

Итак, проведенный сравнительный анализ порядка применения ПСН, действовавшего до 01.01.2013 г. и после указанной даты, позволяет заключить, что нововведения можно оценить положительно как с точки зрения ликвидации пробелов в законодательстве, так и с позиций более регламентированного подхода в правовом регулировании некоторых вопросов ПСН.

Библиография:

1. Налоговый Кодекс (часть 2) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
2. Федеральным законом от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2012. № 26. Ст. 3447.