

М. В. Подкопаев

Журнал "Единый налог на вмененный доход: бухгалтерский учет и налогообложение" № 4/2012

Депутаты, готовясь к летним каникулам, сочли необходимым закончить затянувшееся рассмотрение законопроекта, посвященного совершенствованию спецрежимов и оформившегося в итоге в Федеральный закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон о спецрежимах).

При этом самые серьезные изменения должен был претерпеть спецрежим в виде ЕНВД, который согласно первоначальной версии законопроекта собирались постепенно отменить. Этого не произошло, хотя из сообщений правительства такое намерение сохранилось. Предполагается, что данный спецрежим к 2018 году полностью заменит новая патентная система.

ЕНВД – теперь добровольно

Все-таки нельзя не отметить серьезное изменение, которое произошло уже сейчас. Речь идет о том, с 2013 года система налогообложения в виде ЕНВД будет применяться добровольно (**п. 1 ст. 346.28 НК РФ**). Напомним, что сейчас налогоплательщик, занимающийся видом деятельности, который подпадает под уплату ЕНВД и соответствует условиям работы на данном спецрежиме, обязан перейти на него.

При этом отменен **абз. 2 п. 2.3 ст. 346.26 НК РФ**, который обязывал налогоплательщика, потерявшего право на этот спецрежим из-за несоблюдения условий его применения, снова вернуться на него с начала квартала, следующего за кварталом, в котором налогоплательщиком устранены несоответствия указанным условиям.

Напротив, теперь при желании налогоплательщик вместо этого спецрежима может начать применять иной режим налогообложения с начала следующего календарного года. При этом начать применять данный спецрежим можно с любого

момента, когда налогоплательщик начал осуществлять вид деятельности, по которому его можно применять. Дату фактического начала надо указать в заявлении о постановке на учет, ведь добровольность применения данного спецрежима не отменяет обязанности налогоплательщика встать на учет в налоговом органе (**п. 2 и 3 ст. 346.28 НК РФ**)).

Для снятия с учета плательщику ЕНВД по-прежнему дается пять дней, но подробно расписывается, с какой даты надо их отсчитывать. Соблюсти этот срок важно, так как при его нарушении налоговый орган получает право снять налогоплательщика с учета в качестве плательщика ЕНВД в последний день месяца, когда представлено заявление о снятии с учета, а не с той даты, которая указана в заявлении. В определенных случаях это может привести к излишней уплате единого налога. Причем заявление о переходе на иной режим налогообложения теперь необходимо будет подавать в любом случае, даже если прекращение деятельности на «вмененке» произошло вынужденно, в результате нарушения условий его применения (изменен **абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ**). На это отводится пять дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, или со дня перехода на иной режим налогообложения, или с последнего дня месяца налогового периода, в котором допущены нарушения требований, установленных **пп. 1 и 2 п. 2.2**

ст. 346.26 НК РФ

. Повторим, от своевременности подачи заявления будет зависеть сумма начисленного налога.

В настоящее время существует запрет на переход на систему налогообложения в виде ЕНВД для тех предпринимателей, которые перешли по каким-либо видам деятельности на упрощенную систему налогообложения на основе патента в соответствии со **ст. 346.25.1 НК РФ**

. Об этом сказано в **пп. 3 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ**

С 01.01.2013 **ст. 346.25.1 НК РФ** перестанет действовать, одновременно утратит силу и **пп. 3 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ**. Появится новая

патентная система (**п. 26.5 НК РФ**)

гл

), однако запрета на одновременное применение ее и спецрежима в виде ЕНВД не будет, то есть их можно будет совмещать. Разумеется, по разным видам деятельности. По тем видам деятельности, работа по которым возможна в рамках обоих

спецрежимов, есть возможность выбрать тот, где сумма налогового платежа (стоимость патента) меньше.

Услуги для автотранспортных средств

Уточнен один из терминов, используемых в списке видов деятельности, которые переводятся на уплату ЕНВД (п. 2 ст. 346.26 НК РФ). В подпунктах 3 и 4 данного пункта теперь говорится не об автотранспортных средствах, а об автотранспортных.

В статье 346.27 НК РФ не расшифровывается ни то, ни другое понятие. Смысл изменения, видимо, в том, чтобы подчеркнуть, что обе нормы обязательно распространяются в том числе на мототранспортные средства.

Прежде всего имеется в виду оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств (пп. 3 п. 2 ст. 346.26 НК РФ), а теперь – **автомототранспортных**

Минфин в Письме от 20.10.2010 № 03-11-11/273 поясняет, что отнесение к данным услугам каких-либо услуг производится в соответствии с

Общероссийским классификатором услуг населению

[1]

(далее –

ОКУН

). Согласно ОКУН в группу 017000 «Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования» включена, в частности, группировка 017500 «Техническое обслуживание и ремонт мототранспортных средств».

В этой группировке предусмотрены услуги по ремонту и техническому обслуживанию мотоциклов, мотоколясок и мотоприцепов (код 017501), услуги по техническому обслуживанию и ремонту мопедов (код 017502), а также услуги по техническому обслуживанию и ремонту катеров (код 017506). К группировке 017506 относятся также услуги по ремонту скутеров.

Следовательно, предпринимательская деятельность, связанная с оказанием услуг по техническому обслуживанию и ремонту мотоциклов, мопедов и скутеров, относится к деятельности в сфере оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, предусмотренной **пп. 3 п. 2 ст. 346.26 НК РФ**, и, соответственно, наряду с деятельностью в отношении автотранспортных средств подлежит переводу на уплату ЕНВД (см. также **письма Минфина России от 10.12.2009 03-11-06/3/287**

,
от 22.06.2010 03-11-09/49

).

Изменено понятие данных услуг, приведенное в **абз. 9 ст. 346.27 НК РФ**. Теперь это не только услуги, классифицируемые согласно ОКУН по соответствующим видам деятельности, то есть по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автототранспортных средств, к ним сейчас относятся также платные услуги по проведению технического осмотра автототранспортных средств на предмет их соответствия обязательным требованиям безопасности в целях допуска к участию в дорожном движении на территории РФ, а в случаях, предусмотренных международными договорами РФ, также за ее пределами.

Сейчас нет определенности по поводу перевода услуг по проведению технического осмотра на уплату ЕНВД. Минфин возражает против этого, так как в ОКУН они конкретно не названы (см., например, **письма от 14.05.2012 03-11-06/3/33, от 14.09.2010 03-11-06/3/127**

,
от 12.11.2009 03-11-09/371

). Суды, как правило, высказываются за то, что этот вид деятельности можно переводить на уплату ЕНВД, относя его к контрольно-диагностическим работам (код ОКУН 017104) (**постановления ФАС СЗО от 16.12.2011 А05-14092/2010**

,
ФАС ЦО от 27.02.2010 А14-13564/2009/398/24

). Но есть и противоположное судебное решение (**Постановление ФАС ВСО от 03.11.2010 А33-1572/2010**

).

Получается, что теперь неважно, что данные услуги не указаны в ОКУН, они прямо поименованы в **абз. 9 ст. 346.27 НК РФ**.

В данной норме перечислены также некоторые виды услуг, которые не относятся к услугам по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных (теперь автомототранспортных) средств в целях уплаты ЕНВД. Пока это услуги по заправке автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках и штрафных автостоянках.

Налогоплательщики нередко протестовали против того, что на уплату ЕНВД не переводятся услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию. Ведь многие из них совмещают такие услуги и услуги по обычному ремонту. Им сейчас приходится вести отдельный учет.

Кроме того, в данной норме прямо указывалось, что не переводятся на уплату ЕНВД услуги по **гарантийному** ремонту и обслуживанию. В результате многим налогоплательщикам, осуществлявшим такой ремонт наряду с обычным, приходилось вести отдельный учет. Теперь указание на данные услуги будет изъято из исключения, приведенного в **абз. 9 ст. 346.27 НК РФ**, то есть гарантийный ремонт и обслуживание можно будет переводить на уплату ЕНВД.

В таблице, в которой перечислены физические показатели по каждому виду деятельности, облагаемому ЕНВД, и базовые доходности по ним, в необходимых местах слово «автотранспортные» заменено на «автомототранспортные».

Сюрприз для ломбардов

В понятие «розничная торговля» в целях уплаты ЕНВД (**абз. 12 ст. 346.27 НК РФ**) теперь будет включена реализация не востребовавшихся вещей в ломбардах. Пока это изменение не произошло, следует учитывать отрицательную позицию Минфина по данному вопросу, который не считает данный вид деятельности предпринимательским (

Письмо от 23.04.2012)

03-11-09/30

[2]

).

Расчеты – от средней численности

Одно из условий, при несоблюдении которого спецрежим в виде ЕНВД не применяется, заключается в том, что нельзя превышать численное ограничение работников в 100 человек (п. 2.3 ст. 346.26 НК РФ). При переходе на уплату ЕНВД данная величина определяется за год, предшествующий переходу на уплату этого налога (пп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ). Сейчас имеется в виду среднесписочная численность.

С 01.01.2013 необходимо будет определять среднюю численность работников, она также не должна будет превышать 100 человек.

Согласно п. 79 Приказа Росстата № 435[3] среднесписочная численность работников рассчитывается на основании списочной численности, которая приводится на определенную дату, например, на последнее число отчетного периода. В списочную численность работников включаются наемные работники, работавшие по трудовому договору и выполнявшие постоянную, временную или сезонную работу один день и более, а также работавшие собственники организаций, получавшие заработную плату в данной организации.

А вот средняя численность работников включает также среднюю численность внешних совместителей и работников (в том числе сторонних), выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера (п. 77 Приказа Росстата № 435). Ранее эти категории не надо было учитывать при расчете соответствия данному ограничению (см.

Письмо Минфина России от 23.01.2012 №

03-11-06/3/1

).

Аналогичное изменение произошло в абз. 37 ст. 346.27 НК РФ. В нем разъясняется понятие «Количество работников», которое в отношении некоторых видов услуг

используется в качестве физического показателя для расчета вмененного налога. Сейчас это понятие также предусматривает, что для расчета данного количества используется

среднесп

исочная

(средняя) численность работающих.

Теперь для расчета будет использоваться **средняя** за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характер.

О рекламе на транспорте

Уточнен **пп. 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ**. Теперь согласно ему на уплату ЕНВД можно будет переходить тем, кто размещает рекламу не просто на транспортных средствах, как ранее, а с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств.

Суть изменения в окончательном разрешении вопроса о том, какой режим налогообложения надо применять, если реклама размещается на внутренней поверхности транспортного средства. Теперь спора на эту тему быть не может, хотя и действующую редакцию данной нормы контролирующие органы распространяют не только на внешние поверхности транспортных средств, но и на внутренние.

В **статье 346.27 НК РФ** поясняется, что размещение рекламы на транспортном средстве означает предпринимательскую деятельность по размещению рекламы на транспортном средстве, осуществляемую с соблюдением требований

Федерал

ьного закона от 13.03.2006

38-ФЗ «О рекламе»

(далее –

Закон о рекламе

), на основании договора, заключаемого рекламодателем с собственником транспортного средства или уполномоченным им лицом либо с лицом, обладающим иным вещным правом на транспортное средство (см.

п. 1 ст. 20 Закона о рекламе

). На это обращают внимание налоговики в

Письме от 04.02.2010
ШС-17-3/21@

Как указывается в письме ФНС, в п. 1 ст. 20 Закона о рекламе не содержится разграничений правового режима распространения такой рекламы внутри или снаружи транспортных средств. Следовательно, она регулирует отношения по размещению рекламы как на внутренних, так и на внешних поверхностях транспортных средств.

Таким образом, предпринимательская деятельность по размещению рекламы на внутренних поверхностях транспортных средств относится к предпринимательской деятельности по размещению рекламы на транспортных средствах и подлежит переводу на уплату ЕНВД (см. также письма Минфина России от 06.06.2012 № 031106/3/41 и от 25.01.2010 № 03-11-09/03).

Также изменен физический показатель для видов деятельности, связанных с распространением наружной рекламы. Сейчас для них всех используется показатель «Площадь информационного поля». Что он означает в отношении каждого из них, разъясняется в ст. 346.27 НК РФ. Теперь нет необходимости обращаться к данной статье – для каждого вида в отдельности в таблице приведен свой показатель.

Поскольку в ст. 346.26 уточнено наименование вида деятельности, связанного с рекламой на транспортных средствах, это обстоятельство также уточнено в таблице. Но надо обратить внимание на изменение физического показателя по данному виду деятельности. Сейчас это – количество транспортных средств, на которых размещена реклама. В новой редакции это будет количество транспортных средств, используемых для распространения рекламы

Согласитесь, поместить рекламу на транспортном средстве и использовать его для распространения рекламы – это не одно и то же. Правда, надо признать, в ст. 20 Закона о рекламе о подобном различии ничего не говорится. Зато в ней делается предупреждение, что использование транспортных средств исключительно или преимущественно

в качестве передвижных рекламных конструкций запрещается.

О физических показателях и базовой доходности

Небольшие изменения произошли в таблице, в которой для каждого вида деятельности приведены физические показатели и месячная базовая доходность (**п. 3 ст. 346.29 НК РФ**).

Так, сейчас размещение наружной рекламы на любых конструкциях осуществляется в зависимости от площади информационного поля. В **статье 346.27 НК РФ** разъясняется, что означает данное понятие в зависимости от типа конструкции. Но законодатели решили непосредственно в упомянутой таблице конкретизировать данные физические показатели.

Кроме того, повышена базовая доходность по виду деятельности «Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10 кв. м». Физический показатель при этом – количество переданных во временное владение и (или) пользование земельных участков. Базовая доходность по этому виду деятельности выросла с 5 000 до 10 000 руб.

Уходишь со спецрежима в виде ЕНВД – подай заявление

Пунктом 2.3 ст. 346.23 НК РФ установлен порядок перехода «вмененщика» на общий режим налогообложения в случае нарушения условий его применения, приведенных в **пп. 1**

и 2 п. 2.2 данной статьи, то есть при превышении предельной численности или доли участия других организаций в уставном капитале организаций.

Теперь данная норма распространяется на любое нарушение условий перехода на уплату ЕНВД. Кроме того, из нее исключено требование обязательного возврата на уплату ЕНВД в случае устранения указанных нарушений, ведь теперь этот спецрежим будет применяться добровольно.

Теперь налог считается точнее

Законодатели сочли правильным увязывать период расчета ЕНВД не с моментом государственной регистрации лица, а с датой постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (**п. 10 ст. 346.29 НК РФ**). Причем теперь начало расчета ЕНВД ставится в зависимость от даты начала применения данной системы налогообложения, указанной в заявлении о постановке на учет в качестве плательщика налога (

абз. 2 п. 3

и

п. 10 ст. 346.28 НК РФ

), а окончание расчета ЕНВД – от даты, указанной в уведомлении налогового органа о снятии лица с учета в качестве плательщика ЕНВД.

Наконец, учтены замечания налогоплательщиков и в тех периодах, когда налогоплательщик работал неполный месяц (квартал). В этом случае он рассчитывает налог только за те дни, когда фактически применяет режим в виде ЕНВД. В **пункте 10 ст. 346.28 НК РФ**

прямо говорится, что, если постановка индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве плательщика единого налога или его снятие с указанного учета произведены не с первого дня календарного месяца, размер вмененного дохода за данный месяц рассчитывается исходя из фактического количества дней осуществления индивидуальным предпринимателем предпринимательской деятельности.

Расчет производится по формуле:

ВД = БД x ФП / КД x КД1, где:

ВД – сумма вмененного дохода за месяц;

БД – базовая доходность, скорректированная на коэффициенты К1 и К2;

ФП – величина физического показателя;

КД – количество календарных дней в месяце;

КД1 – фактическое количество дней осуществления предпринимательской деятельности в месяце в качестве налогоплательщика единого налога.

В пункте 1 ст. 346.32 НК РФ теперь уточнено, что единый налог надо уплачивать в бюджет по месту постановки на учет в качестве плательщика налога.

Статья 346.33 НК РФ

о зачислении ЕНВД на счета органов Федерального казначейства признана утратившей силу, так как порядок зачисления налогов регулируется БК РФ.

О страховых взносах и пособиях

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму выплаченных за тот же период страховых взносов и пособий по временной нетрудоспособности (п. 2 ст. 346.32 НК РФ). В отношении указанных пособий данный абзац с 01.01.2013 изменен.

Теперь налогоплательщики будут уменьшать налог, если:

- пособия выплачены не в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями;
- оплата пособий произведена за счет средств работодателя;

- число дней временной нетрудоспособности установлено в соответствии с **Федеральным законом от 29.12.2006**

255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»

;

- выплаты производятся в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ на осуществление соответствующего вида деятельности, по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности.

ЕНВД можно будет уменьшать также на платежи по указанным договорам добровольного личного страхования, заключенным в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности при соблюдении первых трех из перечисленных выше условий.

Сумма страховой выплаты по таким договорам не должна превышать определяемого в соответствии с законодательством РФ размера пособия по временной нетрудоспособности.

Кроме того, **п. 2 ст. 346.32 НК РФ** предусматривает, что сумма единого налога уменьшается на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей. Такие платежи ранее уплачивали индивидуальные предприниматели, не производящие платежей физическим лицам, за свое страхование на основании

ст. 28 Федерального закона от 15.12.2001

167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»

(далее –

Закон об обязательном пенсионном страховании

).

Но с 01.01.2010 в пенсионном законодательстве отсутствует такое понятие, как фиксированный платеж (см. **Письмо ФНС России от 06.08.2010 ШС-37-3/8521@**). Соответственно, с этой даты нельзя уменьшить единый налог на фиксированные платежи.

Согласно действующей редакции **ст. 28 Закона об обязательном пенсионном**

страховании

индивидуальные предприниматели

уплачивают страховые взносы в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, в порядке, установленном

Законом о страховых взносах

[4]

Статьей 16 этого закона установлено, что индивидуальные предприниматели – плательщики страховых взносов самостоятельно рассчитывают суммы страховых взносов, подлежащие уплате за расчетный период (календарный год), не позднее 31 декабря текущего календарного года.

Следовательно, индивидуальные предприниматели – плательщики ЕНВД вправе уменьшить на общих основаниях сумму исчисленного за налоговый период единого налога на сумму фактически уплаченных за свое страхование страховых взносов, определяемую исходя из стоимости страхового года. Это теперь будет прямо указано в новом **п. 2.1 ст. 346.29 НК РФ**.

[1] Утвержден Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163.

[2] Доведено до сведения территориальных налоговых органов Письмом ФНС России от 14.05.2012 № ЕД-4-3/7849@.

[3] Приказ Росстата от 24.10.2011 № 435 «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации».

[4] Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».