

## А. В. Анищенко

Журнал "Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения" № 16/2012

*Благодаря Федеральному закону от 25.06.2012 № 94-ФЗ (далее – Закон № 94-ФЗ) ст. 346.25.1 НК РФ об особенностях применения индивидуальными предпринимателями УСНО на основе патента уходит в прошлое. Статья в НК РФ (пусть даже очень приличного объема) будет заменена на полноценную налоговую главу – 26.5 «Патентная система налогообложения». Это вполне гармонирует с тем, что в п. 1 ст. 346.28 НК РФ будет сказано: налогоплательщики переходят на уплату ЕНВД добровольно. Так что у предпринимателей появится выбор: хочешь – переходи на ЕНВД, а хочешь – приобретай патент.*

*Патентная система будет вводиться законами субъектов РФ, которые должны быть опубликованы не позднее 01.12.2012. Если региональные законодатели уложатся в срок, то на основании п. 1 и 2 ст. 8 Закона № 94-ФЗ предприниматель, который захочет получить патент 01.01.2013, должен будет подать в налоговую инспекцию соответствующее заявление не позднее 20.12.2012.*

## Общие положения

Предприниматель, перешедший на патент, освобождается от уплаты НДФЛ, налога на имущество физических лиц и НДС по деятельности, облагаемой в рамках патентной системы. Однако он должен будет платить НДС по видам деятельности, по которым не перешел на патент, при ввозе товаров на территорию России, при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со ст. 174.1 НК РФ, то есть в рамках договоров простого товарищества, доверительного управления имуществом, договора инвестиционного товарищества и концессионного соглашения.

## Виды деятельности

В пункте 2 ст. 346.43 НК РФ приведен перечень видов деятельности, на которые возможно получение патента. Этот перечень очень большой, и в общем и целом он пересекается с прежним списком.

Самое существенное изменение – добавились виды деятельности, которые относятся к розничной торговле и общественному питанию:

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м 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 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

Мало того, субъекты РФ имеют право вводить патентную систему также в отношении иных бытовых услуг, указанных в ОКУН, но не упомянутых в НК РФ.

### **Большие возможности для местной самодеятельности**

Ввести патентную систему в своем регионе и определиться с видами деятельности – это далеко не все возможности для региональных властей в целях регулирования деятельности на патенте.

В общем случае согласно **п. 7 ст. 346.43 НК РФ** законами субъектов РФ устанавливаются размеры потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система. При этом минимальный размер потенциально возможного к получению годового дохода не может быть меньше 100 000 руб., а его максимальный размер не может превышать 1 000 000 руб. Однако есть исключения, прописанные в **п. 8 ст. 346.43 НК РФ**.

Региональные власти имеют следующие права в отношении определения потенциального размера дохода предпринимателей. Во-первых, они могут дифференцировать виды предпринимательской деятельности, указанные в **п. 2 ст. 346.43 НК РФ**, если такая дифференциация предусмотрена ОКУН или ОКВЭД.

Во-вторых, региональные власти вправе дифференцировать сумму потенциального дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств. В отношении сдачи в аренду жилья и земельных участков, а также услуг розничной торговли и общественного питания потенциальный доход может различаться в зависимости от количества обособленных объектов или площадей.

В-третьих, они вправе увеличить максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода – в три, пять и даже десять раз! Трехкратное увеличение может ожидать, например, тех, кто занимается ремонтом автотранспорта, перевозит грузы или пассажиров, занимается медициной или похоронным делом, пятикратное увеличение – любого предпринимателя на патенте, если он работает в городе, где живет более 1 млн человек.

Больше всех «повезло» тем, кто сдает в аренду жилье и земельные участки, занимается розничной торговлей и общественным питанием. Их потенциальный доход региональные власти могут увеличить в 10 раз.

При этом налоговая ставка составляет 6% от потенциально возможного годового дохода.

## **Выдача патента**

Срок подачи в налоговую инспекцию заявления на выдачу патента составляет 10 дней до даты начала применения этого налогового режима.

Предпринимателю не нужно одновременно с заявлением на получение патента подавать заявление о постановке на учет в субъекте РФ, где он не зарегистрирован как налогоплательщик, если он собирается вести там деятельность, подпадающую под патент. Это следует из **п. 2 ст. 346.45 НК РФ**.

Закрытый перечень оснований для отказа налоговой инспекцией в выдаче патента предпринимателю приведен в **п. 4 ст. 346.45 НК РФ**:

- несоответствие установленному перечню видов деятельности;
- указание срока действия патента, не соответствующего возможным пределам его выдачи;
- попытка перехода на патентную систему в тот же год, в котором уже было утрачено право на применение этого режима или в котором была прекращена соответствующая предпринимательская деятельность;
- недоимка по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы.

Уведомление об отказе в выдаче патента доводится до сведения предпринимателя в течение пяти дней после вынесения соответствующего решения.

Патент будет выдаваться на срок от одного до двенадцати месяцев, но только в пределах одного календарного года. Соответственно, срок действия патента на следующий календарный год перенести нельзя.

Патент действует на территории только того субъекта РФ, который указан в патенте. Однако предприниматель, получивший патент в одном субъекте РФ, вправе получить патент в другом субъекте. С практической точки зрения это означает, что оплатить патент в одном регионе, а работать в нескольких не удастся: за расширение географии своей деятельности придется заплатить.

На основании п. 6 – 8 ст. 346.45 НК РФ налогоплательщик должен сообщить налоговикам о прекращении деятельности на патенте или об утрате права на применение патента в течение 10 календарных дней.

Соответственно, налоговый период заканчивается или в последний день действия патента, или на дату досрочного прекращения предпринимательской деятельности, указанную в соответствующем заявлении предпринимателя.

Предприниматель, утративший право на применение патентной системы или прекративший предпринимательскую деятельность, в отношении которой применял патент, до истечения срока действия патента, сможет вновь перейти на патент по этому же виду предпринимательской деятельности не ранее чем со следующего

календарного года.

### Контрольно-кассовая техника

Предприниматели, получившие патент, могут не использовать ККТ при условии выдачи по требованию покупателя или клиента документа (например, товарного чека или квитанции), подтверждающего прием денежных средств. Это право предусмотрено в **п. 2.1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»**

. Просто в данный пункт, помимо плательщиков ЕНВД, добавили предпринимателей на патенте.

### Суровые условия

О том, при каких условиях налогоплательщик потеряет право на применение патента, рассказывается в **п. 6 ст. 346.45 НК РФ**.

### Численность

Согласно **п. 5 ст. 346.43 НК РФ** при применении новой патентной системы предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым предпринимателем.

С одной стороны, по сравнению с положениями **п. 2.1 ст. 346.25.1 НК РФ** заметен явный прогресс. Ранее предпринимателю разрешалось привлекать к работе только пять человек.

Однако обращаем ваше внимание, что в п. 2.1 речь идет о среднесписочной численности, а в гл. 26.5 НК РФ – о средней численности.

Этот показатель включает в себя среднесписочную численность, а также среднюю численность работающих по внешнему совместительству и по гражданско-правовым договорам. Так прописано в п. 77 Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения[1]

Кроме того, предприниматель имеет право привлекать не более 15 человек в целом по всем видам своей деятельности, в том числе и по тем, которые облагаются налогами по иным системам налогообложения.

Если ограничение по численности работников будет нарушено, то налогоплательщик утратит право на применение патента с начала налогового периода, иначе говоря – с даты выдачи патента.

## Выручка

В подпункте 1 п. 6 ст. 346.45 НК РФ прописано, что налогоплательщик будет считаться утратившим право на применение патента и перешедшим на общий режим налогообложения с начала того налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае 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 патентная система, превысят 60 000 000 руб.

Однако в самом тексте статьи есть важная оговорка. В случае если налогоплательщик применяет одновременно патент и УСНО, при определении величины доходов от реализации нужно учитывать доходы по обоим налоговым режимам.

Если ограничение по выручке окажется нарушенным, то налогоплательщик утратит

право на применение патента с даты его выдачи.

### Прочие провинности

Лишиться права на применение патента можно и за несвоевременную его оплату.

Если период, на который выдан патент, не превышает шести месяцев, то налог полностью уплачивается не позднее 25 календарных дней после начала действия патента.

Если патент выдан на более длительный срок, то не позднее указанных 25 дней следует уплатить лишь 1/3 суммы. Оставшуюся часть нужно заплатить не позднее чем за 30 календарных дней до момента окончания налогового периода.

Если этого не сделать, то право на применение патента также исчезнет.

Нельзя получить патент в отношении деятельности, которая осуществляется в рамках простого товарищества или договора доверительного управления имуществом. Об этом сказано в п. 6 ст. 346.43 НК РФ.

### Нарушение и наказание

Если хотя бы одно из вышеприведенных нарушений произойдет, то предпринимателю придется уплатить налоги по общей системе налогообложения как вновь зарегистрированному предпринимателю.

Напомним, что такой предприниматель должен уплачивать НДФЛ, НДС и налог на имущество, если его имущество используется в предпринимательской деятельности.

Однако в отличие от «старой» патентной системы в такой неприятной ситуации у «новой» патентной системы для налогоплательщика появляется одна важная льгота.

Согласно **п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ** если предприниматель был вынужден перейти на общую систему налогообложения, уплаченная им стоимость патента или ее часть ему не возвращается. А по новым правилам предприниматель получает право уменьшить НДФЛ за соответствующий период на сумму уже уплаченного единого налога.

Платить 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, не нужно.

Впрочем, не надо было платить пеню в такой ситуации и при «старой» патентной системе. Хотя в **ст. 346.25.1 НК РФ** вопрос прямо не освещался, но именно этот факт и позволял чиновникам Минфина в частных разъяснениях говорить об отсутствии необходимости начислять пеню.

## Налоговый учет

Налоговую декларацию представлять не надо. Налоговый учет нужно будет вести в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, форму и порядок заполнения которой должен утвердить Минфин. Это сказано в **п. 1 ст. 346.53 НК РФ**.

Указанная книга учета доходов ведется отдельно по каждому полученному патенту. Здесь, правда, не оговаривается, имеются в виду патенты на разные виды деятельности или на один вид деятельности, но полученные в разных регионах, или и те и другие. На наш взгляд, если читать положения НК РФ формально, то вести книгу необходимо по любому патенту, вне зависимости от особенностей его получения.

Выручка должна признаваться по кассовому методу. Правила признания прописаны в **ст. 346.53 НК РФ**



достаточно подробно. Спрашивается, к чему это, если сумма налога никак не зависит от фактически полученной выручки?

Очевидно, для расчета суммы лимита, при котором возможно применение патента. Ведь в **п. 2 ст. 249 НК РФ** указано, что выручка от реализации определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов. А в случае с патентом и выбора никакого нет: применяется только кассовый метод.

## Неприятный сюрприз

Для предпринимателей на патенте в **Заоне о страховых взносах[2]** предусмотрены пониженные ставки обязательных страховых платежей. Об этом сказано в **пп. 14 п. 1 ст. 58** данного закона. Как указано в **п. 3.4 ст. 58 Закона о страховых взносах**, в 2013 году такие налогоплательщики должны платить в ПФР только 20%.

Однако есть исключения, прямо указанные в **пп. 14 п. 1 ст. 58 Закона о страховых взносах**. Для предпринимателей, которые сдают в аренду недвижимость, осуществляют розничную торговлю или оказывают услуги общественного питания, льготные взносы не предусмотрены.

А теперь – самое неприятное. Возможность уменьшения стоимости патента на страховые взносы на обязательное страхование не предусмотрена. С учетом того, что предприниматели на патенте могут использовать льготные ставки взносов, это неприятно, но не смертельно. Однако в нехорошую ситуацию опять попадают налогоплательщики, связанные с розничной торговлей и общественным питанием. Они не получили ни льготных ставок, ни возможности вычета суммы страховых взносов из стоимости патента.

Возникает вполне закономерное сомнение в том, что для этих видов деятельности вообще есть смысл приобретать патент.

## Остатки прошлого

Действие уже выданных патентов и тех, что будут выданы до конца текущего года по правилам **ст. 346.25.1 НК РФ**, заканчивается 31.12.2012. Так сказано в **п. 3 ст. 8 Закона 94-ФЗ**

. При этом стоимость патентов будет снижена с учетом их фактического срока действия, а излишне уплаченная стоимость подлежит зачету или возврату в порядке, установленном в **ст. 78 НК РФ**

К сожалению, механизм снижения никто прописать не удосужился. На наш взгляд, это может выглядеть следующим образом.

Предприниматель получил патент (действует с 14.05.2012 по 14.05.2013) на предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу. В регионе, где был получен патент, размер потенциально возможного годового дохода по данному виду деятельности составил 180 000 руб.

Исходя из **п. 6 ст. 346.25.1** и **п. 1 ст. 346.20 НК РФ** годовая стоимость патента будет равна 10 800 руб. (180 000 руб. x 6%).

В силу **п. 8 ст. 346.25.1 НК РФ** предприниматель должен оплатить 1/3 стоимости патента в течение 25 календарных дней после его получения. 22.05.2012 он перечислил в бюджет 3 600 руб.

Однако в силу новаций **Закона 94-ФЗ** действие патента прекращается 31.12.2012.

Следовательно, фактическая стоимость патента должна составить только 6 835 руб. (10 800 руб. / 365 дн. x 231 дн.). С учетом уже уплаченной суммы задолженность перед бюджетом после перерасчета составит 3 235 руб. (6 835 - 3 600).

Согласно п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. В нашем случае датой окончания действия патента будет 31.12.2012.

Однако тут возникает вопрос, на который ответа пока нет.

Как подтверждается **Письмом Минфина России и ФНС России от 19.03.2012 № ЕД-4-3/4543@**

, оставшаяся часть стоимости патента у предпринимателей, не производящих выплат и иных вознаграждений физическим лицам и уплачивающих страховые взносы в ПФР и ФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, может быть уменьшена на сумму страховых взносов, уплаченных за соответствующий период времени без ограничения.

И так как уменьшению подлежит только оставшаяся часть стоимости патента, уплачиваемая предпринимателем вторым платежом, указанные выше предприниматели могут произвести уменьшение стоимости патента в пределах не более 2/3 его стоимости.

И что мы имеем? Срок действия патента у предпринимателя из нашего примера был прерван, причем не по его вине. Стоимость патента пересчитана. Но теперь непонятно: можно уменьшить на сумму страховых взносов только ту стоимость патента, которая еще не была перечислена в бюджет, или можно заново рассчитать 2/3 стоимости патента и уменьшить на сумму взносов уже эту величину. В нашем примере – 4 557 руб. (6 835 руб. / 3 x 2).

Еще более актуальной эта проблема станет для тех предпринимателей на патенте, у которых есть наемные работники. Ведь для них действует ограничение на вычет обязательных страховых взносов в размере 50% стоимости патента (см., например, **Письмо Минфина России от 22.02.2012 № 03-11-11/55**).

Что касается ст. 78 НК РФ, тут, видимо, все просто. Предприниматель имеет право

или вернуть излишне уплаченную в бюджет стоимость патента, или зачесть переплаченную сумму в счет оплаты нового патента уже по правилам гл. 26.5 НК РФ

[1] Утверждены Приказом Росстата от 24.10.2011 № 435.

[2] Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ.