

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ (УСН И ПСН)

Рычков Павел Михайлович – заместитель начальника отдела налогообложения юридических лиц и камерального контроля УФНС России по Рязанской области

Я хотел бы ещё раз напомнить об основных изменениях, которые коснулись упрощённой и патентной систем налогообложения, ну и озвучить ряд вопросов которые неоднократно поступали нам от налогоплательщиков в связи с применением данных систем налогообложения.

Из основных изменений, которые коснулись УСН, следует выделить следующее.

Так, с 1 января 2020 года вступил в силу Федеральный Закон от 31 июля 2020 года № 266-ФЗ, который внёс изменения в главу 26.2 «Упрощённая система налогообложения» и установил для плательщиков УСН так называемый «переходный период» на случай превышения установленных лимитов по выручке и численности работников.

В данном случае речь идёт о специальных положениях для тех плательщиков УСН, у которых доходы оказались более 150 млн руб. но не превысили 200 млн руб., или тех, кто нанял от 100 до 130 работников.

Таким образом, теперь данная категория налогоплательщиков в 2021 году сможет продолжить применение УСН, но уплачивать налог будет уже по повышенным ставкам. Для объекта доходы данная ставка составит 8%, для объекта доходы-расходы 20%.

А вот при превышении уже новых лимитов по выручке и численности налогоплательщик будет считаться утратившим право на применение УСН и подлежать переводу на общую систему налогообложения с начала того квартала в котором данное превышение будет установлено.

Что касается ПСН, то 23 ноября президентом был подписан федеральный закон № 373-ФЗ, которым предусмотрено расширение применения патентной системы налогообложения.

Так, в частности теперь субъектам предоставлено право самим решать в отношении каких видов деятельности, поименованных в ОКВЭД, будет применяться ПСН и какой размер потенциального дохода по данным видам деятельности будет.

Если в 2020 году перечень видов деятельности, указанный в Кодексе носил обязательный характер, то сейчас он уже стал рекомендательным.

Вместе с тем установлены и ограничения на применения ПСН из которых следует выделить следующие.

Так, ПСН не будет применяться в отношении:

- деятельности по производству подакцизных товаров;

- деятельности по реализации и добычи полезных ископаемых;
- розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала свыше 150 кв. м. (ранее было 50 кв.м);
- оптовой торговли, а также торговли осуществляемой по договорам поставки;
- услуг по перевозке грузов и пассажиров предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве более 20 автотранспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- деятельности по совершению сделок с ценными бумагами и (или) производными финансовыми инструментами, а также по оказанию кредитных и иных финансовых услуг.

Также, законом устанавливается возможность уменьшения налога на сумму страховых взносов по аналогии как это было с плательщиками ЕНВД.

Таким образом, теперь категории налогоплательщиков, которые смогут применять ПСН значительно расширятся.

Ну и это, пожалуй, основное, что коснулось данных режимов в связи с отменой ЕНВД.

Теперь что касается вопросов.

В наш адрес неоднократно поступали вопросы о том, как правильно воспользоваться тем нововведением, которое предусматривает право налогоплательщика на уменьшение налога, в связи с применением ПСН на сумму уплаченных страховых взносов.

На эту тему поступало множество вопросов и я озвучу несколько из них.

И так, подпунктом 1 пункта 1.2 статьи 346.51 Кодекса установлено, что сумма налога, исчисленная налогоплательщиками, применяющими ПСН, за налоговый период, уменьшается на сумму СВ 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) в данном налоговом периоде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однако как трактовать данную норму, а именно что делать ИП, которые имеют наёмных работников и уплачивают страховые взносы за себя (вправе ли они учесть в уменьшение налога не только страховые взносы, уплаченные за наёмных работников, но и взносы, уплаченные за себя?) многим было непонятно.

На эту тему Минфин уже неоднократно высказывал свою точку зрения и в одном из своих последних писем также подтвердил право налогоплательщиков на уменьшение налога по ПСН как на страховые взносы, уплаченные за себя так и за наёмных работников (можете записать данное письмо Минфина от 02.04.2021г. № 03-11-06/24231).

При этом хотелось бы отметить, что предел уменьшения в данной ситуации не должен превышать 50 процентов от исчисленной суммы налога. Данное ограничение предусмотрено Кодексом.

Следующий вопрос касается порядка уменьшения на СВ при одновременном совмещении ПСН и УСН. К примеру на ПСН используется труд самого ИП, а в деятельности на УСН труд наёмных работников. Как быть в данной ситуации.

Что хотелось бы отметить по данному вопросу так это то, что подход Минфина по данному вопросу аналогичен тому, который был при ЕНВД.

А именно в случае если наёмные работники задействованы в деятельности на УСН, то ИП вправе уменьшить сумму налога по ПСН, на сумму уплаченных фиксированных платежей за себя без применения ограничения в виде 50 процентов от суммы данного налога.

В свою очередь при уменьшении УСН на страховые взносы в отношении наёмных работников, ИП уже будет обязан учитывать ограничения в размере 50 процентов от суммы данного налога.

Разъяснения Минфина по данному вопросу также имеются (одно из последних это письмо от 25.02.2021г. № 03-11-11/13087).

Следующий вопрос касается возможности учёта страховых взносов, начисленных ИП за 2020 г. но уплаченных в 2021 году.

По данному вопросу Минфин также высказал свою точку зрения, согласно которой уменьшение налога по ПСН на страховые взносы, уплаченные за 2020 г. в 2021г. Не правомерно (письмо Минфина России от 29.12.2020 № 03-11-03/4/116148).

Ну и ещё один вопрос по теме уменьшения на страховые взносы:

Если налогоплательщик, не имеющий наёмных работников в календарном году, в котором им уплачены страховые платежи (взносы) и пособия, получил несколько патентов и при исчислении налога по одному из них сумма страховых платежей (взносов) превысила сумму этого налога, то вправе ли он уменьшить сумму налога, исчисленную по другому патенту, действующему в этом же календарном году?

Минфин в данной ситуации допускает возможность учёта суммы СВ, превышающей сумму налога по одному патенту, в уменьшение по другому (также см. письмо Минфина России от 29.12.2020 № 03-11-03/4/116148).

В заключение тематики уменьшения на страховые взносы хотелось бы напомнить, что письмом ФНС от 26 января 2021 г. № СД-4-3/785@ доведена рекомендованная форма уведомления, по которой налогоплательщики могут реализовать своё право на уменьшение налога по ПСН на сумму страховых взносов.

Следующая категория вопросов, которая поступала в наш адрес, касалась возможности применения ПСН в случае реализации через магазины пива,

табачной продукции (т.е. подакцизных товаров), а также товаров подлежащих обязательной маркировке.

Так вот, хотел бы ещё раз обратить ваше внимание на то, что в целях применения ПСН к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчёт, а также с использованием платёжных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6-10 пункта 1 статьи 181 Кодекса (подпункт 1 пункта 3 статьи 346.43 Кодекса).

Однако, согласно подпунктам 6-10 пункта 1 статьи 181 Кодекса к данным подакцизным товарам относятся автомобили легковые, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей и прямогонный бензин.

Следовательно, для целей применения ПСН ограничений для розничной торговли пивом и табачными изделиями не смотря на то, что они являются подакцизными товарами, Кодексом не предусмотрено.

Что касается реализации товаров подлежащих обязательной маркировке, то подход в данной ситуации аналогичен.

Перечень товаров подлежащих обязательной маркировке, реализация которых не подпадает под розничную торговлю, определён подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.43 Кодекса.

К данной категории товаров относятся в частности обувные товары, предметы одежды, принадлежности к одежде, изделия из натурального меха, лекарственные средства.

Следовательно, в отношении предпринимательской деятельности по реализации данных товаров ИП применять ПСН не вправе и в отношении указанной деятельности должны применяться иные режимы налогообложения.

Что касается иных товаров, на которые ограничения, предусмотренные подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.43 Кодекса не распространяются, то в отношении данной деятельности применять ПСН можно.

Однако в случае одновременной реализации данных товаров с товарами, которые подпадают под ограничения названного подпункта, налогоплательщику придётся вести отдельный учёт и облагать данную деятельность в рамках иных режимов налогообложения.

(это все тоже письмо Минфина России от 29.12.2020 № 03-11-03/4/116148)

Ну и в заключение своего доклада озвучу ещё один вопрос, который касается применения ПСН в отношении грузоперевозок.

Было очень много споров относительно ситуаций, когда данный вид деятельности осуществляется за рамками субъекта, на который распространяется патент.

Однако, на данный момент позиция ФНС и Минфина России такова.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, обязаны получить патент в налоговом органе по месту жительства или по месту осуществления предпринимательской деятельности.

Вместе с тем индивидуальный предприниматель при осуществлении такой деятельности не ограничен территорией субъекта, в котором он получил патент.

Поэтому в рамках полученного патента он может осуществлять перевозки грузов и в другие регионы.

Однако, договор на перевозку должен быть заключён в субъекте Российской Федерации по месту получения патента. И лишь в таком случае получение патента в других регионах не потребуется.

(письмо Минфина от 29 декабря 2020г. № 03-11-03/4/116148, письмо ФНС России от 29.12.2020 № КВ-4-3/21782).

Спасибо за внимание!