**Патентная «упрощенка» для индивидуального предпринимателя**

Г.Б. Ковалева, эксперт журнала «Российский налоговый курьер»

С этого года Налоговый кодекс позволяет индивидуальным предпринимателям применять упрощенную систему налогообложения на основе патента. Каковы условия применения патентной «упрощенки»? Как рассчитать стоимость патента и как его получить? Ответы на эти и другие вопросы вы найдете в статье.

С 1 января 2006 года в налоговое законодательство вернулось понятие «патент». Однако новый патент, который выдается на основании статьи 346.25.1 НК РФ[1], существенно отличается от того, который применялся на территории России до 1 января 2003 года в соответствии с Федеральным законом от 29.12.95 № 222-ФЗ.

Новая редакция главы 26.2 НК РФ позволяет индивидуальному предпринимателю применять либо обычную «упрощенку», либо патентную. То есть предпринимателю предоставлено право выбора — уплачивать налог, взимаемый при применении УСН, или стоимость патента. Естественно, должны быть соблюдены условия, установленные статьей 346.25.1 Кодекса, о которых речь пойдет дальше. РНЭ

(Полный текст статьи — в «Российской налоговой энциклопедии». За изменениями следите в обновлениях.)

**Условия применения «упрощенки» на основе патента**

Итак, документом, удостоверяющим право на применение предпринимателем патентной УСН, является патент, который выдает налоговый орган.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями «упрощенки» на основе патента на территории конкретного субъекта РФ принимается региональным законом. Так установлено пунктом 3 статьи 346.25.1 НК РФ. Например, УСН на основе патента в столице введена Законом г. Москвы от 09.11.2005 № 54 (далее — Закон № 54). В региональном законе определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности, по которым разрешается применение патентной «упрощенки». По каждому виду деятельности устанавливается размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Какие же предприниматели вправе перейти на УСН на основе патента? Как сказано в пункте 2 статьи 346.25.1 НК РФ, это те предприниматели, которые осуществляют один из 58 видов деятельности, перечисленных в данном пункте. Предприниматель, применяющий «упрощенку» на основе патента, не вправе привлекать наемных работников, в том числе по гражданско-правовым договорам.

Так, подпункт 38 пункта 2 статьи 346.25.1 Кодекса предусматривает, что патентную «упрощенку» могут применять предприниматели, которые осуществляют деятельность, связанную с ремонтом квартир.

Довольно часто, заключив с заказчиком договор подряда на выполнение ремонта, предприниматель нанимает бригаду рабочих (маляров, штукатуров и т. д.). Эти рабочие не зарегистрированы в качестве предпринимателей. Они могут работать у «бригадира» как по трудовым договорам, так и по договорам гражданско-правового характера. Предприниматель удерживает с доходов мастеров НДФЛ и начисляет на их зарплату пенсионные взносы и другие платежи. В этом случае предприниматель, использующий наемный труд, не вправе применять патентную «упрощенку».

Обратите внимание: подпункт 36 пункта 2 статьи 346.25.1 НК РФ предусматривает применение УСН на основе патента индивидуальными предпринимателями, которые осуществляют такой вид деятельности, как предоставление услуг нянь, домработниц, услуг по уборке квартир и служебных помещений.

Напомним, что действующее законодательство разрешает данным лицам (няням, домработницам и т. п.) работать у отдельных граждан на основании трудовых договоров, то есть без регистрации в качестве предпринимателя. Особенности труда таких работников урегулированы главой 48 ТК РФ.

Но если для осуществления указанной деятельности гражданин зарегистрировался в качестве предпринимателя, то теперь согласно статье 346.25.1 НК РФ он вправе перейти на патентную «упрощенку».

**Сколько патентов можно получить**

Предприниматель может осуществлять только один вид деятельности из тех, которые перечислены в статье 346.25.1 НК РФ. Это прописано в пункте 2 данной статьи. Налогоплательщику выдается только один патент на один вид деятельности. Например, предприниматель, который осуществляет ремонт квартир (подп. 38 п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ) и одновременно выполняет работы по остеклению балконов и лоджий (подп. 45 п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ), не вправе претендовать на патентную УСН по двум видам деятельности.

А если предприниматель осуществляет несколько видов деятельности, один из которых подпадает под патент? По мнению налоговых органов, права на применение патентной «упрощенки» у такого предпринимателя также нет.

**Патент или ЕНВД?**

Может случиться так, что по одному и тому же виду деятельности субъект Российской Федерации ввел УСН на основе патента, а представительный орган муниципального образования установил ЕНВД. В этом случае предприниматель, осуществляющий такой вид деятельности, обязан уплачивать ЕНВД.

Возможна другая ситуация. Предприниматель работает в разных муниципальных образованиях одного субъекта РФ. В отношении вида деятельности, который ведет такой предприниматель, региональный закон позволяет ему применять патентную «упрощенку». Но в одном из муниципальных образований данный вид деятельности переведен на ЕНВД. Как поступить в таком случае? Разъяснения по этому вопросу Минфин России дал в письме от 26.09.2005 № 03-11-02/44. Если в муниципальном образовании введен ЕНВД, предприниматель обязан уплачивать указанный налог. Что касается муниципальных образований, где ЕНВД не введен, можно применять «упрощенку» на основе патента. При этом налогоплательщики, которые осуществляют виды деятельности, перечисленные в пункте 2 статьи 346.26 Кодекса, должны учитывать следующий момент. Они обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности. Причем сделать это нужно в пятидневный срок с начала ведения деятельности. Так сказано в новой редакции пункта 2 статьи 346.28 НК РФ.

**Рассчитываем стоимость патента**

Перейти на патент предприниматели могут как с общего режима налогообложения, так и с обычной УСН (см. врезку «Обратите внимание» внизу).

Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с 1-го числа квартала: квартал, полугодие, 9 месяцев и год (п. 4 ст. 346.25.1 НК РФ).

**Как перейти с обычной «упрощенки» на патентную**

Переход с общего режима на патентную «упрощенку» осуществляется с 1-го числа квартала. Об этом говорится в пункте 4 статьи 346.25.1 НК РФ.

А вот перейти на патент с обычной «упрощенки» предприниматель вправе только с начала очередного календарного года или с начала квартала, следующего за кварталом, в котором утрачено право на применение обычной «упрощенки». Это объясняется следующим. Обычная УСН согласно статье 346.13 НК РФ применяется в течение года, и перейти с нее на иной режим налогообложения можно только с начала следующего календарного года.

Если же в каком-либо квартале предприниматель утратил право на применение обычной УСН, то он вправе перейти на патентную «упрощенку» с начала того квартала, в котором утрачено указанное право. Данный вывод следует из статей 346.13 и 346.25.1 НК РФ.

Однако не позднее чем за один месяц до начала применения патентной «упрощенки» предприниматель должен подать в налоговую инспекцию заявление на получение патента (п. 5 ст. 346.25.1 НК РФ).

Следовательно, практически перейти на патент предприниматель сможет не ранее 1-го числа квартала, следующего за кварталом, в котором утрачено право на применение обычной УСН.

Годовая стоимость патента определяется как произведение потенциально возможного годового дохода предпринимателя и налоговой ставки 6%. Размер такого дохода по каждому виду предпринимательской деятельности, по которому разрешено применять УСН на основе патента, определяется законом субъекта РФ. Это установлено пунктом 7 статьи 346.25.1 НК РФ. При этом Налоговый кодекс допускает дифференциацию указанного дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Налогоплательщик может получить патент на срок меньше года. Тогда стоимость патента пересчитывается в соответствии с продолжительностью того периода, на который он выдан. Например, стоимость патента на один квартал составляет 1/4 годовой стоимости.

При определении стоимости патента необходимо учитывать такой момент. Патент, выдаваемый на год, предположим, с 1 июля 2006 года, будет действовать до 30 июня 2007 года. Однако его стоимость может измениться. В частности, если на 2007 год размер потенциально возможного годового дохода по виду деятельности, на который выдан патент, возрастет или уменьшится по сравнению с 2006 годом. Окончательная стоимость такого патента будет рассчитываться отдельно за 2006 и 2007 годы. При этом нужно исходить из размера потенциально возможного к получению дохода, установленного законами субъекта РФ на эти годы. Такое разъяснение содержит пункт 4 письма Минфина России от 26.09.2005 № 03-11-02/44.

Приведем пример расчета стоимости патента.

**НДС при смене налогового режима**

При переходе с общего режима налогообложения на патентную «упрощенку» предприниматель перестает быть плательщиком НДС, за исключением налога, взимаемого на таможне. Основанием служит пункт 3 статьи 346.11 НК РФ.

В то же время предприниматель должен восстановить суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, НМА и имущественным правам, не использованным для операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС. Сделать это надо в налоговом периоде, который предшествовал переходу на патентную «упрощенку». Данное требование содержится в пункте 3 статьи 170 НК РФ.

При возврате к общему режиму предприниматель вновь становится плательщиком НДС. При этом он вправе принять к вычету суммы НДС по приобретенным в «патентный» период товарам и материальным ресурсам, которые используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг). В отношении основных средств вычет не применяется на основании письма ФНС России от 24.11.2005 № ММ-6-03/988@. (Подробнее об особенностях исчисления НДС при переходе с одного налогового режима на другой см. в статье «Налогоплательщик меняет налоговый режим: тонкости переходного периода по НДС» // РНК, 2006, № 1-2.)

ПРИМЕР 1

Индивидуальный предприниматель Петров Сергей Николаевич, зарегистрированный в ИФНС России № 1 по ЦАО г. Москвы, планирует перейти с 1 апреля 2006 года на патентную «упрощенку» сроком на один год. Вид деятельности данного предпринимателя — изготовление и ремонт ковровых изделий.

Годовая стоимость патента в данном случае рассчитывается по такой формуле:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Годовая стоимость патента | = | Потенциально возможный годовой доход на 2006 год x 6% x 3/4 | + | Потенциально возможный годовой доход на 2007 год x 6% x 1/4 |

Статьей 1 Закона № 54 потенциально возможный годовой доход по виду деятельности «изготовление и ремонт ковровых изделий» установлен в размере 84 000 руб.

Предположим, что на 2007 год по этому виду деятельности законодатель увеличил потенциально возможный годовой доход до 100 000 руб.

Стоимость патента на год (с 1 апреля 2006 года по 31 марта 2007-го) составляет 5280 руб. (84 000 руб. х 6% х 3/4 + 100 000 руб. х 6% х 1/4).

Но когда предприниматель С.Н. Петров будет получать патент, его потенциально возможный годовой доход на 2007 год еще не будет определен. В такой ситуации стоимость патента должна рассчитываться исходя из данных 2006 года: 84 000 руб. х 6% = 5040 руб. Позднее делается перерасчет стоимости патента.

Если по виду деятельности может применяться и УСН на основе патента, и ЕНВД, то потенциально возможный годовой доход не должен превышать величину базовой доходности, определенную статьей 346.29 Кодекса, умноженную на 30. Об этом сказано в пункте 7 статьи 346.25.1 НК РФ.

При применении данной нормы следует учитывать, что виды деятельности, указанные в пункте 2 статьи 346.25.1, не всегда совпадают с видами деятельности, предусмотренными статьей 346.29 Кодекса. Хотя на первый взгляд они кажутся аналогичными.

Например, в целях применения пункта 7 статьи 346.25.1 Кодекса нельзя сопоставлять виды деятельности «перевозка пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, включая паромную перевозку» (подп. 25 п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ) и «оказание автотранспортных услуг» (п. 3 ст. 346.29 НК РФ).

Также не являются аналогичными виды деятельности «ремонт и техническое обслуживание автомобилей», «мойка автотранспортных средств» (подпункты 23 и 26 п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ) и «оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств» (п. 3 ст. 346.29 НК РФ).

Но некоторые виды деятельности практически идентичны. Например, Налоговый кодекс предусматривает применение ЕНВД при оказании бытовых услуг. В перечне видов деятельности, по которым разрешается применение УСН на основе патента, приведено немало услуг, которые относятся к бытовым. В частности, это изготовление и ремонт обуви, пошив и ремонт изделий из меха и т. д. При определении величины потенциально возможного годового дохода по указанным видам деятельности пунктом 7 статьи 346.25.1 Кодекса предусмотрено ограничение.

Приведем еще один пример. В подпункте 55 пункта 2 статьи 346.25.1 НК РФ указан такой вид деятельности, как «ветеринарное обслуживание». Этот вид деятельности можно сопоставить с оказанием ветеринарных услуг (п. 3 ст. 346.29 НК РФ). Рассмотрим порядок расчета потенциально возможного годового дохода по указанному виду деятельности.

ПРИМЕР 2

Величина базовой доходности в месяц по такому виду предпринимательской деятельности, как «оказание ветеринарных услуг», равна 7500 руб. Следовательно, потенциально возможный годовой доход для патентной «упрощенки» по виду деятельности «ветеринарное обслуживание» не может превышать 225 000 руб. (7500 руб. х 30). Стоимость патента на год в данном случае не должна превышать 13 500 руб. (225 000 руб. х 6%). Патент на 6 месяцев обойдется предпринимателю в 6750 руб. (13 500 руб. : 12 мес. х 6 мес.).

**Получаем патент**

Формы документов, необходимых для применения УСН на основе патента, утверждены приказом ФНС России от 31.08.2005 № САЭ-3-22/417 (зарегистрирован в Минюсте России от 15.09.2005 № 7010). Это:

— форма № 26.2.П-1 «Заявление на получение патента на право применения упрощенной системы налогообложения на основе патента»;

— форма № 26.2.П-2 «Уведомление об отказе в выдаче патента»;

— форма № 26.2.П-3 «Патент на право применения упрощенной системы налогообложения на основе патента».

Заявление на получение патента (форму № 26.2.П-1) предприниматель подает в налоговый орган по месту постановки его на учет. Причем сделать это нужно не позднее чем за один месяц до начала применения патентной «упрощенки» (п. 5 ст. 346.25.1 НК РФ).

Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать предпринимателю патент или уведомить об отказе в его выдаче.

При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

**Оплачиваем патент**

Как сказано в пункте 8 статьи 346.25.1 НК РФ, индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную «упрощенку», оплачивают 1/3 стоимости патента в установленный срок. А именно не позднее 25 дней после начала осуществления деятельности на основе патента. Оставшаяся часть стоимости патента оплачивается не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент (п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ).

В пункте 1 статьи 346.25.1 Кодекса прописано, что на индивидуальных предпринимателей, перешедших на УСН на основе патента, распространяются нормы статей 346.11—346.25 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных статьей 346.25.1 Кодекса.

Поэтому указанные налогоплательщики согласно статье 346.21 НК РФ вправе уменьшать стоимость патента на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированных платежей, уплачиваемых в течение периода действия патента в ПФР. Причем стоимость патента не может быть уменьшена более чем на 50%.

В пункте 1 письма Минфина России от 26.09.2005 № 03-11-02/44 сказано, что стоимость патента уменьшается на сумму страховых взносов при оплате его оставшейся стоимости, то есть по окончании периода, на который он получен.

Обратите внимание: согласно пункту 1 статьи 28 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ индивидуальные предприниматели уплачивают суммы страховых взносов в бюджет ПФР в виде фиксированного платежа. Минимальный размер последнего составляет 100 или 150 руб. в месяц в зависимости от возраста предпринимателя.

Фиксированный платеж можно уплачивать частями в течение года в суммах не менее месячного размера платежа. Его также можно внести единовременно за год в сумме, равной годовому размеру платежа, не позднее 31 декабря текущего календарного года. Это разрешено Правилами уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в минимальном размере, утвержденными постановлением Правительства РФ от 26.09.2005 № 582.

Из стоимости патента необходимо вычитать не годовую сумму взносов, а только взносы, уплаченные в течение периода действия патента. Это следует из статьи 346.21 НК РФ.

Таким образом, если предприниматель работает по патенту 9 месяцев и уплатил в течение этого периода 1350 руб. страховых взносов, то уменьшить его стоимость он может максимум на 1350 руб. (150 руб. #9 мес.). Причем данная сумма не должна превышать 50% стоимости патента.

Если предприниматель уплачивает 1800 руб. в конце года, то уменьшить стоимость патента на величину еще не уплаченных взносов он не вправе. Уменьшать стоимость патента можно только на сумму взносов, которые уже перечислены в ПФР.

В этой связи предпринимателям, работающим по патенту, можно рекомендовать уплачивать страховые взносы в ПФР ежемесячно или не позднее 25 дней по истечении срока действия патента. В противном случае уменьшить стоимость патента на сумму взносов предприниматель не сможет.

ПРИМЕР 3

Индивидуальный предприниматель Иванов Сергей Петрович, 1970 года рождения, зарегистрированный в ИФНС России № 1 по ЦАО г. Москвы, ОГРНИП 123456789012345, ИНН 770112345678, проживающий по адресу: 109368, Москва, ул. Октябрьская, д. 2, кв. 1, планирует перейти на 6 месяцев с 1 апреля 2006 года на патентную УСН. Вид деятельности данного предпринимателя — озеленительные работы. Согласно статье 1 Закона № 54 потенциально возможный годовой доход по этому виду деятельности составляет 180 000 руб.

Стоимость патента на год равна 10 800 руб. (180 000 руб. х 6%), соответственно стоимость патента на 6 месяцев — 5400 руб. (10 800 руб. : 12 мес. х 6 мес.).

20 февраля 2006 года предприниматель подал в налоговую инспекцию по месту постановки на учет Заявление на получение патента на право применения упрощенной системы налогообложения на основе патента по форме № 26.2.П-1 (см. образец заполнения в приложении).

1 марта 2006 года налоговая инспекция выдала С.П. Иванову Патент на право применения упрощенной системы налогообложения на основе патента по форме № 26.2.П-3 (см. образец заполнения в приложении).

В соответствии с пунктами 8 и 10 статьи 346.25.1 НК РФ С.П. Иванов обязан оплатить 1800 руб. не позднее 25 апреля 2006 года, а 3600 руб. — не позднее 25 октября 2006 года.

Предположим, что в течение апреля — сентября 2006 года С.П. Иванов уплатил 900 руб. страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Уплата взносов производилась ежемесячно по 150 руб.

При оплате оставшейся части стоимости патента (3600 руб.) С.П. Иванов имеет право уменьшить ее на сумму страховых взносов, уплаченных в Пенсионный фонд (900 руб.).

Таким образом, оставшаяся стоимость патента, подлежащая оплате не позднее 25 октября 2006 года, равна 2700 руб. (3600 руб. – 900 руб.).

**Когда возможен отказ в выдаче патента**

Налоговый орган вправе отказать предпринимателю в выдаче патента. Это бывает, если не соблюдены условия применения УСН на основе патента. А именно: вид деятельности предпринимателя не предусмотрен в законе субъекта РФ или он применяет наемную рабочую силу. В числе нарушений может быть и такое — предприниматель подал заявление позднее чем за один месяц до начала применения патентной «упрощенки».

В таких случаях налогоплательщику в десятидневный срок выдается Уведомление об отказе в выдаче патента (форма № 26.2.П-2).

ПРИМЕР 4

Воспользуемся условиями примера 3. Предположим, что С.П. Иванов осуществляет иной вид деятельности — выполняет живописные работы (портреты, пейзажи, натюрморты и др.). Этот вид деятельности не входит в перечень видов деятельности, по которым согласно Закону № 54 предприниматели могут применять УСН на основе патента. В срок до 2 марта 2006 года налоговый орган должен выдать С.П. Иванову Уведомление об отказе в выдаче патента по форме № 26.2.П-2.

**Берегите патент**

В период применения патентной «упрощенки» предприниматель должен соблюдать определенные условия: не привлекать наемных работников, осуществлять только тот вид деятельности, который указан в патенте, оплатить треть стоимости патента в срок, установленный пунктом 8 статьи 346.25.1 НК РФ. Предприниматель, который нарушил эти условия, теряет право на применение УСН на основе патента в периоде, на который он выдан. Об этом сказано в пункте 9 статьи 346.25.1 Кодекса.

В этом случае предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. Даже если первоначально предприниматель перешел на патент с обычной УСН, при утрате права на патентную «упрощенку» вернуться к обычной он не сможет. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная предпринимателем, не возвращается (п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ).

Обратите внимание: обладатель патента, не соблюдающий требования статьи 346.25.1 НК РФ, обязан уплатить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения за весь период, на который был выдан патент. При этом Налоговый кодекс не предусматривает освобождения предпринимателя от штрафных санкций и пеней за несвоевременное представление налоговых деклараций и нарушение сроков уплаты налогов.