Упрощенная система налогообложения на основе патента

**Уменьшение стоимости патента**

**Пересчет стоимости**

**Деятельность прекращена**

**Патент не оплатили**

**Нарушил условия - возвращайся**

С 1 января 2006 г. в гл. 26.2 НК РФ введена ст. 346.25.1, устанавливающая такую разновидность "упрощенки", как УСН на основе патента.

УСН

Действующая редакция ст. 346.25.1 вызывает много вопросов, касающихся ее применения, не только у налогоплательщиков, но и у налоговых инспекторов.

Ряд таких вопросов, направленных налоговиками в Минфин (Письмо ФНС России от 07.06.2006 N 02-7-10/14), разъяснен в Письме Минфина России от 30.06.2006 N 03-11-02/149 (доведено Письмом ФНС России от 12.07.2006 N ГВ-6-02/695@).

О чем же поведали чиновники?

Уменьшение стоимости патента

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента, вместо единого налога оплачивают стоимость патента. Такая оплата осуществляется в следующем порядке: одна треть стоимости патента оплачивается в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента (п. 8 ст. 346.25.1 НК РФ), оставшаяся часть - не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент (п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ).

Поскольку на налогоплательщиков, применяющих УСН на основе патента, распространяются нормы, установленные ст. ст. 346.11 - 346.25 НК РФ (п. 1 ст. 346.25.1), они имеют право уменьшать стоимость патента (но не более чем на 50%) на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за соответствующий период времени (ст. 346.21 НК РФ).

Ранее чиновники разъясняли, что уменьшение стоимости патента на сумму страховых взносов производится при оплате в соответствии с п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ оставшейся стоимости патента по окончании периода, на который был получен патент (Письмо Минфина России от 26.09.2005 N 03-11-02/44).

Но бывает, что страховые взносы уплачиваются уже после оплаты оставшейся части стоимости патента. Можно ли тогда уменьшить его стоимость на сумму страховых взносов?

Минфин России в Письме от 30.06.2006 N 03-11-02/149 ответил на этот вопрос отрицательно. В Письме сказано, что уменьшение стоимости патента должно осуществляться на сумму страховых взносов, уплаченных до внесения оставшейся стоимости патента. На сумму страховых взносов, уплаченных после оплаты оставшейся стоимости патента, стоимость патента не уменьшается.

Пересчет стоимости

Пунктом 4 ст. 346.25.1 НК РФ предусмотрена выдача патента на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев и год.

Минфин России в Письме от 26.09.2005 N 03-11-02/44 разъяснил, что указанные сроки действия патента могут устанавливаться с начала квартала (с 1 января, с 1 апреля, с 1 июля, с 1 октября) на 3, 6, 9 и 12 месяцев. Эти сроки могут переходить на следующий календарный год. Например, патент, выдаваемый на год с 01.07.2006, будет действовать до 30.06.2007.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента на территориях субъектов РФ принимается законами соответствующих субъектов Российской Федерации (п. 3 ст. 346.25.1 НК РФ). При этом законами субъектов РФ определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности (в пределах, предусмотренных п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ), по которым индивидуальным предпринимателям разрешено применять УСН на основе патента, а также размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, используемого для расчета годовой стоимости патента (п. 7 ст. 346.25.1 НК РФ). То есть субъекты РФ вправе устанавливать и изменять как указанные перечни видов деятельности, так и размеры потенциально возможного дохода.

Согласно Письму Минфина России от 30.06.2006 N 03-11-02/149 в случае изменения законом субъекта РФ стоимости патента на следующий год или исключения вида предпринимательской деятельности, на который был выдан патент, из перечня видов деятельности, на которые распространяется УСН на основе патента, стоимость патента, полученного индивидуальным предпринимателем в текущем году на период, переходящий на следующий год, следует пересчитать.

К примеру, патент получен на год с 01.07.2006, а на 2007 г. законом субъекта РФ размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, на который выдан патент, изменился. Тогда окончательную стоимость патента по этому виду деятельности рассчитывают отдельно за 2006 и 2007 гг. исходя из размера потенциально возможного к получению дохода, установленного законами субъекта РФ на 2006 и 2007 гг.

Деятельность прекращена

Может так случиться, что предприниматель, получивший патент на определенный период, прекратит свою деятельность раньше окончания срока действия патента. Обязаны ли налоговые органы в этом случае пересчитать стоимость патента и вернуть налогоплательщику излишне уплаченную сумму?

Минфин говорит, что такие действия налоговых органов не предусмотрены НК РФ (Письмо от 30.06.2006 N 03-11-02/149).

В указанном Письме отмечено, что ст. 346.25.1 НК РФ не предусматривает перерасчета стоимости патента в случае окончательного прекращения деятельности индивидуальным предпринимателем в период действия патента. Поэтому в данном случае уплата оставшейся стоимости патента осуществляется в полной сумме в срок, установленный п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ (то есть не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент).

Патент не оплатили

Налоговый кодекс РФ устанавливает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога. Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченных сумм налога (п. 3 ст. 122 НК РФ).

Возникает вопрос: распространяются ли нормы ст. 122 НК РФ на индивидуального предпринимателя, применяющего УСН на основе патента, в случае неуплаты или неполной уплаты им оставшейся части стоимости полученного патента?

В соответствии с п. 6 ст. 346.25.1 НК РФ годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 346.20 НК РФ (6%), процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Минфин России в Письме от 30.06.2006 N 03-11-02/149 отметил, что стоимость патента считается в порядке, аналогичном расчету суммы налога, уплачиваемой в связи с применением "упрощенки" в соответствии со ст. 346.20 НК РФ, и сделал вывод о том, что при неуплате или неполной уплате оставшейся стоимости патента с индивидуального предпринимателя должен быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ за неуплату или неполную уплату сумм налога.

Нарушил условия - возвращайся

Индивидуальный предприниматель теряет право на применение УСН на основе патента в периоде, на который был выдан патент, при нарушении условий применения этого спецрежима, а также при неоплате (неполной оплате) одной трети стоимости патента в срок, установленный п. 8 ст. 346.25.1 НК РФ (п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ).

В этом случае индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, не возвращается (п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ).

Что понимается под нарушением условий применения УСН на основе патента? Пункт 9 ст. 346.25.1 НК РФ к таким нарушениям относит, в частности, привлечение в своей предпринимательской деятельности наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера) и осуществление на основе патента вида предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе субъекта Российской Федерации.

О том, как осуществляется перевод индивидуального предпринимателя на общий режим налогообложения в случае нарушения им условий применения УСН на основе патента, рассказано в Письме Минфина России от 30.06.2006 N 03-11-02/149. Согласно Письму гл. 26.2 НК РФ не содержит положений, обязывающих налогоплательщиков сообщать налоговым органам о переходе на общий режим налогообложения из-за нарушения условий применения "упрощенки" на основе патента, перечисленных в п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ.

В связи с этим факты утраты права на применение УСН на основе патента по указанным причинам устанавливаются или на основании заявлений налогоплательщиков, поданных в налоговые органы в добровольном порядке, или в результате проведения контрольных мероприятий.

Однако не следует забывать, что согласно п. 1 ст. 346.25.1 НК РФ на индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН на основе патента, распространяются нормы, установленные ст. ст. 346.11 - 346.25 НК РФ. В частности, норма п. 4 ст. 346.13 НК РФ, согласно которой при превышении по итогам отчетного (налогового) периода предельного размера доходов в сумме 20 млн руб. налогоплательщик утрачивает право на применение УСН с начала квартала, в котором допущено превышение (см. также Письмо Минфина России от 09.02.2006 N 03-11-02/34).

Поэтому в случае превышения предельного размера доходов, предусмотренного п. 4 ст. 346.13 НК РФ (20 млн руб.), индивидуальные предприниматели, применяющие УСН на основе патента, обязаны сообщить в налоговые органы о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении налогового периода (квартала, полугодия, девяти месяцев, года).

Литература

Кашин В.А. /Бобоев М.Р./. О совершенствовании налоговой системы Российской Федерации. Налоговый вестник №12,2006 г.

Гаврилова Т. В. О налоге на доходы физических лиц. Налоговый вестник № 2,10,11,12 ,2006 г.

С.А. Харитонов. Настольная книга бухгалтера по учету и оплате труда. Издание 6 переработанное. М, 2003.