Текст доклада заместителя начальника отдела налогообложения юридических лиц Управления ФНС России по Удмуртской Республике Салтыковой А.В. на публичных слушаниях от 30.05.2018 на тему «Новое в законодательстве по применению специальных налоговых режимом»

В своем выступлении я кратко охарактеризую основные значимые изменения, которые нужно применять в работе уже с 1 января 2018 года и с 1 января 2019 года, для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы.

Изменений НК РФ на необходимо обратить внимание не так много, и наиболее значимые из них заключаются в следующем

1. **По изменениям федерального законодательства следует отметить, т.е. те которые предусмотрены Налоговым Кодексом.**

**По УСН.**

**Первое изменение** касается порядка определения доходов в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 Статья 346.15 гл.26.2 НК РФ и касается оно налогоплательщиков таких категорий, таких как: товарищества собственников жилья, товарищества собственников недвижимости, управляющих организаций, садоводческих, огороднических или дачных некоммерческих товариществ, жилищных, садоводческих, дачных или иных специализированных потребительских кооперативов.

В эту статью добавлен новый **подпункт** 4 говорящий о том, что начиная с 01.01.2018г. доходы, полученные указанными категориями налогоплательщиков, от собственников или пользователей недвижимости в оплату коммунальных услуг, оказанных сторонними организациями, **не учитываются в доходах при определении объекта налогообложения** (Закон N 355-ФЗ от 27.11.17).

*Примечание: в этой статье говориться о том, что при определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 настоящего Кодекса. При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в статье 251 настоящего Кодекса.*

**Второе изменение 2018г. касается порядка определения расходов (Статья 346.16 гл.26.2 НК РФ).** А именно расходов, которые налогоплательщики несут в связи с уплатой платежей по системе "Платон".

Как вы знаете сейчас законодательно для тех, кто находится на УСН с объектом обложения "доходы минус расходы" и имеющие большегрузные транспортные средства, разрешенной максимальной массой свыше 12 тонн, зарегистрированных в реестре транспортных средств системы взимания платы «Платон», разрешено учесть в расходах платежи "Платон" на сумму превышения платы над исчисленной суммой транспортного налога (**пп. 37 п.1 Статья 346.16 гл.26.2 НК РФ).** Однако такой вычет по транспортному налогу носит временный характер: он будет применяться только до конца 2018 г. А с 2019 г. плата по системе "Платон" будет учитываться при расчете налога по УСН в полном объеме.

**В части расходов с 01.01.2018 еще** появилось **новое дополнение** в названную статью 346.16 НК РФ, которое предусматривает возможность списания расходов на обязательные отчисления (взносы) застройщиков в компенсационный фонд, формируемый в соответствии с ФЗ от 29.07.2017 N 218-ФЗ «О публично-правовой компании по защите прав граждан - участников долевого строительства при несостоятельности (банкротстве) застройщиков….» (согласно подп. 38 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Ранее такого вида расходов не предусматривалось.

Напомню, что перечень расходов «упрощенцев» имеет закрытый перечень. В расходы для целей налогообложения списываются толь те, которые строго поименованы в главе 26.2 НК РФ, регулирующей порядок налогообложения УСНО.

**Следующее изменение 2018г. касается НДС.** С 01.01.2018 организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 161 и 174.1 НК РФ.

И до 01.01.2018 применение УСН и освобождение от уплаты НДС не освобождали организации и ИП от обязанностей налогового агента по НДС (п.5 ст.346.11 НК РФ), однако с 01.01.2018 данное положение поименовано также в соответствующих пунктах Кодекса - п.2 и п. 3 ст. 346.11 НК РФ.

**Еще одно новшество, о котором здесь нужно упомянуть в связи с НДС**, заключается в том, что начиная с 01.01.18г. плательщики УСН, согласно ст.161 НК РФ, становятся **налоговыми агентами НДС** , **если они приобретают (получают) сырые шкуры животных, лом и отходы черных и цветных металлов,** вторичный алюминий и его сплавы и контрагентом выступает плательщик НДС. Ранее данные операции не облагались налогом на добавленную стоимость.

**В статье 161 установлены правила, особенности исчисления налоговыми агентами НДС. По данному вопросу также было выпущено письмо ФНС от 16.01.2018 №СД-4-3/480.**

**С 01.01.18г. в ст.346.21 НК РФ для индивидуальных предпринимателей,** выбравших в качестве объекта налогообложения «доходы» и не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, связанные с отчислениями в пенсионный и страховые фонды, произведено уточнение формулировки размера фиксированных платежей, на которые они имеют право уменьшают сумму налога. Теперь размер фиксированных платежей определяется по правилам ст.430 гл.34 «Страховые взносы» НК РФ. Т.е. с 01.01.18г. установлены новые размеры фиксированных платежей, указанные в данной статье.

**По ЕСХН. Три момента, связанные с изменением налогового законодательства.**

**1)Первое, о чем нужно сказать, это изменения, связанные с исчислением и уплатой НДС.**

**1.1) Сейчас** организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, не признаются налогоплательщиками НДС (согласно абзацам второму и пятому пункта 3 статьи 346.1 НК РФ), за исключением того, если они не являются налоговыми агентами (статьи161 и 174.1 НК РФ) и не ввозят товары на территорию Российской Федерации, а также уплачивают таможенные платежи.

С 01.01.18г. плательщики ЕСХН, согласно ст.161 НК РФ, также как и налогоплательщики УСН, **становятся налоговыми агентами, если они приобретают (получают) сырые шкуры животных, лом и отходы черных и цветных металлов**, вторичный алюминий и его сплавы и контрагентом выступает плательщик НДС.

**1.2)** **А с 1–го января 2019** года согласно изменениям организации и индивидуальные предприниматели, они **становятся плательщиками налога на добавленную стоимость. Существующая сегодня норма, освобождающая эту категорию налогоплательщиков, утрачивает силу.**

При этом с 1 января 2019 г. прекратят свое действие положения Кодекса ( подп. 8 п. 2 ст. 346.5 НК РФ), которые разрешали учитывать НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) в составе расходов на ЕСХН. Такой НДС лица, применяющие ЕСХН, как и остальные налогоплательщики, с 01.01.19г. будут принимать к вычету или включать в стоимость товаров (работ, услуг) в зависимости от того, используются данные товары (работы, услуги) в операциях, облагаемых НДС, или нет.

На практике может возникнуть ситуация, когда плательщик ЕСХН по состоянию на 1 января 2019 г. по каким-либо причинам не отнес НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) на расходы. Принять данный налог к вычету будет нельзя, поскольку он относится к периоду, когда лица, применяющие ЕСХН, не признавались плательщиками НДС. В соответствии с п. 4 ст. 8 Закона N 335-ФЗ НДС, своевременно не отнесенный на расходы, плательщики ЕСХН должны будут учесть в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

**2)С 1 января 2018 г. – налогоплательщики ЕСХН освобождаются от уплаты НИО только в отношении имущества, которое они используют** при производстве, переработке и реализации сельскохозяйственной продукции и при оказании услуг (п. 3 ст. 346.1 НК РФ), а до 1 января 2018 г. - без ограничений (абз.1 п.3 ст.346.1 НК РФ).

**3) Также как и по УСН, для налогоплательщиков ЕСХН, аналогично изменяется порядок отражения расходов по системе «Платон».** С 2019 г. плата по системе "Платон" будет учитываться при расчете налога в полном объеме (пп. 45 п.2 ст.346.5 НК РФ).

**По ЕНВД.**

**1) Первое, существенное нововведение, связано приобретение ККТ**. Изменение позволяет ИП, уплачивающими ЕНВД, уменьшить сумму единого налога на сумму расходов по приобретению ККТ (п. 2.2 ст. 346.32 НК РФ).

(Письма ФНС России от 20.02.2018 №СД-4-3/3375@, от 21 февраля 2018 г. N СД-3-3/1122@ о порядке применения вычета)

Т.е., с 1 января 2018 года сумма налога, уплачиваемая при применении ЕНВД (единый налог), может быть дополнительно уменьшена на сумму расходов по приобретению ККТ. **Но есть ряд условий для использования данного вычета:**

1) этим вычетом могут воспользоваться **только индивидуальные предприниматели;**

2) ККТ должна быть включена в реестр ККТ;

3) эта ККТ должна использоваться при осуществлении расчетов в ходе предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД;

3) размер вычета - не более 18 000 руб. на каждый экземпляр ККТ;

4) уменьшение суммы единого налога производится при исчислении ЕНВД за налоговые периоды 2018 и 2019 годов, но не ранее налогового периода, в котором зарегистрирована соответствующая ККТ;

5) ККТ должна быть зарегистрирована в налоговых органах с 1 февраля 2017 года до 1 июля 2019 года.

Отдельные условия предусмотрены для следующих предпринимателей. Индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, предусмотренную пп. 6 - 9 п. 2 ст. 346.26 НК РФ (розничная торговля и (или) оказание услуг общественного питания), и имеющие работников, с которыми заключены трудовые договоры, на дату регистрации ККТ, в отношении которой производится уменьшение суммы налога, вправе уменьшить сумму ЕНВД на указанную сумму расходов при условии регистрации соответствующей ККТ с 01.02.2017 до 01.07.2018. Уменьшение суммы единого налога в этом случае производится при исчислении ЕНВД за налоговые периоды 2018 года, но не ранее налогового периода, в котором ККТ зарегистрирована.

И конечно, расходы на приобретение ККТ не учитываются при исчислении ЕНВД, если были учтены при исчислении налогов, уплачиваемых в связи с применением иных режимов налогообложения.

ФНС в своих письмах говорит о том, что до внесения изменений в форму Декларации и порядок ее заполнения, налогоплательщикам рекомендуется после уменьшения суммы исчисленного за налоговый период единого налога на сумму страховых взносов в общей сумме ЕНВД, подлежащей уплате в бюджет за налоговый период по коду строки 040 Раздела 3 Декларации учитывать общую сумму расходов по приобретению ККТ, но не более 18 000 рублей на каждый экземпляр ККТ. При этом общая сумма ЕНВД, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период по коду строки 040 Раздела 3 Декларации не может иметь отрицательное значение.

Кроме того, ФНС рекомендует одновременно с представлением Декларации налогоплательщикам направлять в налоговый орган пояснительную записку с обязательным указанием в ней определенных реквизитов по каждому экземпляру ККТ, в отношении которого применяется вычет. (форма ПЗ направлена письмом от 20.02.2018 №СД-4-3/3375@)

Письма по применению вычета вы сможете найти в информационно – поисковых системах «Консультант +» , «Гарант» и др. (Письма ФНС России от 21 февраля 2018 г. N СД-3-3/1122@, от 20.02.2018 №СД-4-3/3375@)

В целях налогообложения в расходы по приобретению контрольно-кассовой техники включаются затраты на покупку контрольно-кассовой техники, фискального накопителя, необходимого программного обеспечения, выполнение сопутствующих работ и оказание услуг (услуг по настройке контрольно-кассовой техники и прочих), в том числе затраты на приведение контрольно-кассовой техники в соответствие с требованиями, предъявляемыми Федеральным законом от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа".

**2)** **Следующее изменение, касающееся плательщиков ЕНВД.**

Также как и «упращенцы» и те, кто находится на ЕСХН, с 01.01.2018 плательщик ЕНВД обязан исполнить обязанность налогового агента, если приобретает (получает) сырые шкуры животных, лом и отходы черных и цветных металлов, вторичный алюминий и его сплавы и контрагентом выступает плательщик НДС.

**Изменения налогового законодательства для тех, кто находится на патенте, применяет патентную систему налогообложения. (ПСН)**

**1)Первое изменение, о котором следует сказать, связано с возможностью применяя налогового вычета при исчислении суммы налога. Индивидуальные** предприниматели, применяющие патент, имеют право, также по аналогии как и на ЕНВД, уменьшить сумму налога на сумму расходов по приобретению ККТ. Статья 346.51 НК РФ дополнена новым п. 1.1., где прописаны условия получения этого налогового вычета. Т.е.,это не более сумма не более 18 000 руб. и при условии регистрации указанной контрольно-кассовой техники в налоговых органах с 1 февраля 2017 года до 1 июля 2019 года.

В случае если у ИП несколько видов патентов и если расходы налогоплательщика по приобретению ККТ с учетом указанного ограничения, превысили сумму исчисленного по патенту налога, то он вправе на сумму указанного превышения уменьшить сумму налога, исчисленную по другому (другим) патенту, полученному (полученными) только в 2018 и 2019 годах.

Налогоплательщик должен направить уведомление об уменьшении суммы налога, уплачиваемого в связи с ПСН налогообложения, на сумму расходов по приобретению ККТ в письменной или электронной форме в налоговый орган, в котором он состоит на учете в качестве налогоплательщика и в который уплачена (должна быть уплачена) сумма налога, подлежащая уменьшению.

Письмом ФНС России от 04.04.2018 N СД-4-3/6343@ рекомендована форма уведомления об уменьшении суммы налога на расходы по приобретению ККТ. Уведомление может быть направлено и в произвольной форме, **с указанием сведений, предусмотренных ст. 2 ФЗ от 27.11.2017 N 349-ФЗ:**

1) фамилия, имя, отчество (при наличии) налогоплательщика;

2) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

3) номер и дата патента, в отношении которого производится уменьшение суммы налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, сроки уплаты уменьшаемых платежей и суммы расходов по приобретению контрольно-кассовой техники, на которые они уменьшаются;

4) модель и заводской номер контрольно-кассовой техники, в отношении которой производится уменьшение суммы налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения;

5) сумма понесенных расходов по приобретению соответствующей контрольно-кассовой техники.

Письма ФНС по применению вычета вы сможете найти в информационно – поисковых системах «Консультант +» , «Гарант» и др.(Письма ФНС России от 21 февраля 2018 г. N СД-3-3/1122@, от 23.03.2018 №СД-4-3/5443@).

**2) Также важным будет для данной категории налогоплательщиков информация о том,** что с 1 января 2018 г. действует поправка, закрепленная в Кодексе в главе 26.5, регулирующая применение патентную систему налогообложения, о том, что при утрате права на применение патентной системы налогообложения в поданном в налоговый орган заявлении об утрате права на применение ПСН и переход на иной режим налогообложения может быть указан не только общий режим, но и на УСН. ЕСХН, ЕНВД, в том случае, если налогоплательщик уже применяет какой – либо из перечисленных специальных режимов (изменения в абзац 3 пункта 8 ст.346.45).

При этом **дата снятия с учета в налоговом** органе будет считаться дата перехода предпринимателя либо на общий режим налогообложения (либо на УСН, на ЕСХН (в случае применения налогоплательщиком соответствующего специального налогового режима) или систему налогообложения в виде ЕНВД). (изменения в абзац 2 пункта 3 ст.346.46 НК РФ).

**Изменения регионального законодательства.**

**В конце декабря 2017года были приняты 2 Закона 66-РЗ и 67-РЗ в редакции от 28.11.2017, касающиеся категории налогоплательщиков, применяющих УСН и ПСН.**

**Закон 66-РЗ.** Как известно, **ранее** для налогоплательщиков «упрощенцев» были установлены две пониженные налоговые ставки 5% при соблюдении условий, заложенных в Законе 55-РЗ от 22.12.2010г. в отношении 6 видов ОКВЭД (ограничения по доле доходов 70%, представление в налоговый орган регистров налогового учета и расчета доли) и 10% для всех остальных.

**Законом 66-РЗ** (вступил в силу с 01.01.2018) скорректированы ранее установленные преференции для отдельных категорий налогоплательщиков, а именно пониженные налоговые ставки в размере 5 и 10 процентов.

В том случае, если налогоплательщики не относится к категориям налогоплательщиков, заложенным в законе, то они должны будут применять общую налоговую ставку 15 процентов, установленную НК РФ (п.2 ст.346.20 главы 26.2 НК РФ).

1. **Налоговая ставка 5** процентов установлена для следующих категорий налогоплательщиков:

**1.1 для резидентов государственных (муниципальных) бизнес-инкубаторов; для резидентов индустриальных (промышленных) парков, сведения о которых содержатся в реестре индустриальных (промышленных) парков и управляющих компаний индустриальных (промышленных) парков,** **ведение которых осуществляется в порядке, установленном Правительством Удмуртской Республики, при этом установлено специальное условие:**

- представление в налоговый орган по месту учета **выписок из реестров** резидентов государственных (муниципальных) бизнес-инкубаторов, резидентов индустриальных (промышленных) парков в сроки, установленные для представления налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) (для этой категории налогоплательщиков нет порога по ограничению выручки, вида осуществляемой экономической деятельности).

**1.2 для организаций и индивидуальных предпринимателей, не являющихся резидентами государственных (муниципальных) бизнес-инкубаторов и индустриальных (промышленных) парков при соблюдении следующих условий:**

• по виду экономической деятельности (определен перечень видов экономической деятельности);

• по выручке (доля доходов) не менее 90%;

• по представлению книги учета доходов и расходов, и расчета доли доходов от реализации по видам экономической деятельности, в общем объеме доходов.

При этом следует отметить, что для указанной категории изменен/расширен перечень видов деятельности.

Исключено: строительство (данный вид экономической деятельности включен в перечень по ставке 10%)

2) **Ставка 10 процентов. Конструктивно изменены условия для применения налоговой ставки 10 процентов!.** **Ставка 10 процентов** установлена для 2-х категорий налогоплательщиков:

**2.1 для организаций и индивидуальных предпринимателей, не являющихся резидентами государственных (муниципальных) бизнес-инкубаторов и индустриальных (промышленных) парков, но которые работают в установленных частью 1 видов экономической деятельности, не выполняющих условия, заложенные частью 1**,т.е.:

• при осуществлении видов экономической деятельности, установленных для категории налогоплательщиков при применении налоговой ставки 5%;

• выручки (доля доходов) менее 90 %;

• представление книги учета доходов и расходов, и расчета доли доходов от реализации по видам экономической деятельности, в общем объеме доходов, также является одним из обязательных условий для применения ставки 10% указанной категории налогоплательщиков.

**2.2 для организаций и индивидуальных предпринимателей, которые не соответствуют условиям резидентства части 1 пункта 1, при выполнении условий:**

• по виду осуществляемой экономической деятельности (определен перечень видов экономической деятельности);

• по выручке (доля доходов) - не менее 90%.

• представление книги учета доходов и расходов, и расчета доли доходов от реализации по видам экономической деятельности, в общем объеме доходов, также необходимое условие.

**Т. о., Вы видите, что Законом 66-РЗ четко конкретизированы виды экономической деятельности,** в отношении которых можно применять пониженную ставку. Поэтому на практике очень важно определиться с видом деятельности, поскольку не все наиболее распространенные виды попадают под налоговые преференции. Такие, например, как деятельность в области торговли оптовой лесоматериалами, строительными материалами и санитарно-техническим оборудованием, классифицируемой под кодом ОКВЭД 46.73, в отношении нее Законом УР №66-РЗ пониженная ставка не установлена.

**На практике возможны случаи**, когда у налогоплательщика существуют одновременно виды деятельности, в отношении которых Законом 66-РЗ предусмотрены несколько пониженных ставок. Тогда в таком случае необходимо исходить из того, что Главой 26.2 "Упрощенная система налогообложения" НК РФ **не предусмотрено применение одним налогоплательщиком нескольких** налоговых ставок, установленных для отдельных категорий налогоплательщиков. Можно **применить наименьшую из этих налоговых ставок**, но при соблюдении условий как регионального законодательства (Закона УР № 66-РЗ), так и главы 26 НК РФ (письмо Минфина от 02.06.2009 №03-11-11/96).

**Закон 67-РЗ.**

Законом 67-РЗ (**в ред. от 28.11.2017) продлен срок действия** так называемых «налоговых каникул» в части применения «0» налоговой ставки **по 31 декабря 2020 года включительно**, для **впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей** со дня их государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и осуществляющих деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, установленных ранее Законом 32-РЗ от 14.05.2015г. находящихся на упрощенной системе налогообложения и на патенте.

Также в нем предусмотрены переходные положения, конкретизирующие порядок применения налоговой ставки в размере 0 процентов, для налогоплательщиков, **впервые** **зарегистрированных и воспользовавшихся** в 2015 году, в 2017 году правом на применение налоговой ставки 0 процентов.

Кроме того, с 01.01.2018 из видов предпринимательской деятельности при применении УСН (пункт 34 Деятельность по предоставлению прочих персональных услуг) **исключен код ОКВЭД 96.03 «Организация похорон и предоставление связанных с ними услуг».**

С 01.01.2018 право на применение налоговой ставки в размере 0 процентов для налогоплательщиков УСН и ПСН, предоставляется при соблюдении **ограничения по предельному размеру доходов от реализации, полученных ИП при осуществлении вида предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется налоговая ставка в размере 0 процентов, в размере**, **не превышающем 30 млн. рублей за налоговый период.** (в соответствии со ст. ст. 346.20 НК РФ, 346.50 НК РФ), (доход, определяемый в соответствии со статьей 249 НКРФ).

Дополнительно напомню, что впервые зарегистрированные ИП данной преференцией согласно Налогового кодексу можно воспользоваться **непрерывно в течение двух налоговых периодов по УСН (ст.346.20 НК РФ)** и, аналогично, непрерывно **не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет**, «0» ставкой могут воспользоваться те впервые зарегистрированные ИП, которые находятся на **патенте (ст.346.50 НК РФ).**

Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов устанавливаются на основании ОКВЭД (Общероссийского классификатора видов экономической деятельности). А Виды предпринимательской деятельности в сфере бытовых услуг населению устанавливаются на основании кодов видов деятельности в соответствии с ОКВЭД (Общероссийским классификатором видов экономической деятельности) и (или) кодов услуг в соответствии с ОКПД (Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяемых Правительством Российской Федерации).

Информацию о всех произошедших изменениях сообщала УФНС на официальном сайте ФНС России.

***Примечание*. *Переходные положения закона 32-РЗ в редакции закона 67-РЗ:***

По 2015г. переходные периоды необходимы в связи с тем, что 2 вида деятельности были исключены из перечня видов, в отношении которых можно было применять «0» ставку (по разработке программного обеспечения и консультирования в этой области по УСН, вместе с тем установлена нулевая ставка в отношении той же деятельности по ПСН):

Ст.2 п.2 Налогоплательщики, **воспользовавшиеся в 2015 году правом** на применение ставки 0 процентов при применении упрощенной системы налогообложения, сохраняют право применять налоговую ставку 0 процентов при применении упрощенной системы налогообложения в течение 2016 года при условии соблюдения ограничений, предусмотренных главой 26.2 НКРФ.

По 2017г. переходные периоды необходимы в связи с тем, что срок прежней редакции Закона 32-РЗ, действовал до 31.12.2018 включительно.

Налогоплательщики, **впервые зарегистрированные** в 2017 году и **воспользовавшиеся правом на применение ставки 0** процентов при применении упрощенной системы налогообложения, сохраняют право применять налоговую ставку 0 процентов при применении упрощенной системы налогообложения в течение 2018 года при условии соблюдения ограничений, предусмотренных главой 26.2 НК РФ.

Налогоплательщики, **впервые зарегистрированные** в 2017 году и **воспользовавшиеся правом** на применение ставки 0 процентов при применении патентной системы налогообложения, сохраняют право применять налоговую ставку 0 процентов при применении патентной системы налогообложения в течение 2018 года при условии соблюдения ограничений, предусмотренных главой 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации.

**Теперь в отношении изменении налогового законодательства по ЕНВД. Следует сказать, что срок действие системы ЕНВД применяется до 31 декабря 2020 года включительно (Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ). Положения главы 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации не применяются с 1 января 2021 года.**

О дальнейшем существовании этой системы налогообложения пока не ясно.

**В текущем 2018г. только в городе Ижевске существует пониженная ставка ЕНДВ 7,5% вместо 15% для отдельных видов деятельности.**

Решением думы города Ижевска от 21.09.2017 N 396 "О внесении изменений в решение Городской думы города Ижевска от 27 ноября 2007 года N 338 "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов предпринимательской деятельности на территории города Ижевска**" были внесены определенные изменения по применению данного режима налогообложения, в частности:**

**1.** до 31 декабря 2018 года продлено действие пониженной ставки ЕНВД в размере 7,5% для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после 1 января 2016 года по отдельным видам деятельности.

2. кроме того, увеличено значение А1 для всех видов предпринимательской деятельности *(в среднем на 104%);*

3. отменено применение значения А3, учитывающее площадь торгового места при розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 кв. м для расчета базовой доходности;

4. введены дополнительные виды экономической деятельности и виды услуг, относящиеся в соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 24.11.2016 N 2496-р к бытовым услугам, и в отношении которых система налогообложения в виде ЕНВД не применялась, значение А1 для них установлено 1,0.

Все эти новшества вступили в действие с 01.01.2018г.

**Теперь несколько слов о тех, наиболее часто задаваемых вопросах, которые поступают к нам.**

**Первая группа вопросов, касается применения упрощенной системы налогообложения.** И связана она, прежде всего, с применением «0» ставки по УСНО и налоговых каникул.

1. **Часто задают** вопрос о возможности применения того или иного вида ОКВЭДа в период налоговых каникул.

Ответ: Здесь нужно сказать о том, что индивидуальные предприниматели при определении вида предпринимательской деятельности обязан руководствоваться ОКВЭД 2 или ОКПД 2, действующие с 01.2017г. Ранее, до 2017г. это были ОКУН или ОКВЭД.

Т.к., гл.26.5 НК РФ и Законом УР №32-РЗ (с учетом последней редакции от 27.12.2017г.) предусматривает норму, говорящую о том, что виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов устанавливаются на основании ОКВЭД (Общероссийского классификатора видов экономической деятельности). А Виды предпринимательской деятельности в сфере бытовых услуг населению устанавливаются на основании кодов видов деятельности в соответствии с ОКВЭД (Общероссийским классификатором видов экономической деятельности) и (или) кодов услуг в соответствии с ОКПД (Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяемых Правительством Российской Федерации). В Законе 32-РЗ виды деятельности четко определены по ОКВЭД и ОКПД, и не могут быть иными.

2. **Второй наиболее часто задаваемый вопрос** касается возможности применения нулевой ставки и периода ее применения.

**Ответ:** Здесь нужно сказать о том, что налоговая ставка в размере 0 процентов может устанавливаться законами субъектов Российской Федерации только для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, **впервые зарегистрированных после вступления в силу соответствующих законов субъектов Российской Федерации, и не может применяться индивидуальными предпринимателями, снявшимися с учета в связи с прекращением деятельности** и **потом вновь зарегистрированными**, т.е. повторно или в очередной раз после вступления в силу указанных законов субъектов Российской Федерации (письма Минфина от 08.04.2015 №03-11-11/19806, от 26.01.2015 №03-11-10/2204, **от 23.03.2015г. №03-11-10/15651 – даны примеры даже).**

Статьей 1 Закона №32-РЗ определено, что налоговая ставка в размере 0 процентов устанавливается при применении упрощенной системы налогообложения или патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями, **впервые зарегистрированными на территории Удмуртской Республики после вступления в силу настоящего Закона** и осуществляющими виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, определенные статьями 2 и 3 настоящего Закона.

Таким образом, на территории Удмуртской Республики нулевую налоговую ставку при применении упрощенной системы налогообложения или патентной системы налогообложения за периоды с 01.01.2015 по 31.12.2020 вправе применять индивидуальные предприниматели, впервые зарегистрированные после 01.01.2015, со дня их государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и осуществляющие виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, установленные ст. 2, 3 Закона №32-РЗ, **при соблюдении ограничений, установленных данным Законом и НК РФ непрерывно в течение двух налоговых периодов по УСН и не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет по патентной системе налогообложения.**

**В 2018г. законодательством УР установлены и введены дополнительные ограничения по предельному размеру доходов от реализации, в размере не превышающем 30 млн. рублей за налоговый период по обоим режимам.**

При этом, как Вы уже слышали в последней редакции, касающейся «налоговых каникул», введённой Законом 67-РЗ, также указаны разъяснения по переходным периодам 2015 и 2017года.

**Вторая группа вопросов,** **касается методологии применения УСН НК РФ**. Достаточно часто по УСН задают вопросы, связанные с правилами определения доходов, расход и формированием налоговой базы. Например, как учитываются гранды, полученные субсидии, комиссионные вознаграждения, выданные займы, полученные авансы, оплата услуг в иностранной валюте, порядок учета доходов и расходов при переходе на общий режим налогообложения и т.д.

В связи с этим следует сказать, что вопросы применения упрощенной системы налогообложения, регулируются гл.26.2 НК РФ. Есть некие общие правила и особенности формирования доходов и расходов, которыми необходимо руководствоваться при оценке той или иной операции. Кроме того, можно также использовать разъясняющие письма Минфина и ФНС, а также складывающуюся арбитражную практику по данному вопросу, поскольку мы ими также руководствуемся.

В отношении формирования доходов в соответствии с пунктом 1 статьи 346.15 НК РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, в составе доходов учитывают доходы, которые определяются в порядке, установленном подпунктами 1 и 2 статьи 248 НК РФ, и не учитываются доходы, указанные в статье 251 НК РФ. Т.е., в основном, по правилам налога на прибыль. Это все доходы налогоплательщика, связанные с реализацией товаров, работ, услуг, внереализационные доходы, за исключением тех, которые поименованы в статье 251 НК РФ. Перечень необлагаемых доходов в статье 251 является исчерпывающим, расширительному толкованию не подлежит.

Также и в отношении расходов по УСН, перечень расходов является закрытым. Все непоименованные расходы налогоплательщика не подлежат отражению в целях налогообложения, если они не перечислены в статье 346.16 «Порядок определения расходов».

Кроме этого статьей 346.17 определен Порядок признания доходов и расходов. И здесь необходимо обратить Ваше внимание на то, что в данной статье предусмотрены **особенности учета некоторых видов доходов налогоплательщиков** в **виде субсидий:**

* связанных полученные на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти;
* средства финансовой поддержки в виде субсидий, полученные в соответствии с Федеральным законом "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации";
* Средства финансовой поддержки, полученные по сертификату на привлечение трудовых ресурсов в субъекты Российской Федерации;

Если субсидия не соответствует данному перечню, либо не поименована как вид целевых поступлений или финансирования, предусмотренных ст.251 НК РФ, то ее сумма учитывается как внереализационный доход (Письмо Минфина России от 21.07.2014 N 03-04-07/35645, доведено до территориальных налоговых органов Письмом ФНС России от 12.08.2014 N ГД-4-3/15825@). Например, это касается грандов, полученных на создание крестьянского (фермерского) хозяйства, и единовременной помощи на бытовое обустройство начинающих фермеров (Письмом ФНС России от 12.08.2014 N ГД-4-3/15825@), субсидий на развитие деятельности, в отношении которой им получен патент (Письмо Минфина России от 14.10.2016 N 03-11-11/60136).

**Т. о., иные виды субсидии, полученные на ведение коммерческой деятельности, полностью учитываются по УСН в доходах в периоде их получения** (на основании абз. 1 п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Расходы, которые производятся за счет таких субсидий, у налогоплательщика с объектом налогообложения "доходы минус расходы" отражаются в общем порядке, предусмотренном п. 2 ст. 346.17 НК РФ (см. Письма Минфина России от 29.06.2015 N 03-11-06/2/37312, от 29.04.2015 N 03-11-11/24751).

**В отношении выданных займов,** следует отметить, что у ИП, находящимся на УСН денежные средства, выданные в качестве займа, не учитываются для целей налогообложения в составе расходов, если им выбран объект налогообложения «доход – минус расход», поскольку данный вид расходов не поименован в закрытом перечне расходов, установленном п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Также , сумма выданного займа не учитывается и в расходах организации. Т.к. эти расходы в соответствии со ст. 270 НК РФ не учитываются для целей налогообложения.

**Для целей налогообложения и в расходах и в доходах учитываются только проценты, полученные либо уплаченные по договорам займа.**

При возврате заемщиком суммы займа у ИП или организации не возникает дохода не зависимо от того, какой объект у него (или «доходы – минус расходы», или «доходы»(пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15, пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ). К таким доходам следует относить только проценты, полученные по договорам займа. Об этом же говорит и письмо Минфина России от 30 мая 2007 г. N 03-11-04/2/149.

Предоставление займов также не облагается НДС на основании пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ.

**Таким образом, в общем случае у предпринимателя, выдающего беспроцентный заем юридическому лицу, и у юридического лица, получающего этот займ, налоговых последствий не возникает, если только эти операции не направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.**

Вместе тем следует отметить, что вопросы, связанные применением Гражданского кодекса в части сроков , на который можно выдать займ, а также, можно ли часть займа выдать в кассу, а часть перечислить на расчетный счет получателя займа, к компетенции налоговых органов не относится и решается самостоятельно налогоплательщиком с учетом действующего законодательства.

**Интересен также вопрос, связанный с отражением возврата денежных средств покупателю в декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. Т.е., вопрос по учету авансовых платежей.**

**Ответ:** Необходимо применять порядок, предусмотренный п. 1 ст. 346.17 НК РФ, в соответствии с которым в случае возврата налогоплательщиком полученных от покупателей (заказчиков) авансов на возвращаемую сумму уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат. Налогоплательщик вправе при определении налоговой базы уменьшить полученные доходы на возвращаемые денежные средства на день их списания со счета в банке и (или) возврата из кассы, на дату перечисления сумму возвращенного аванса.

В перечень расходов, которые могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по упрощенной системе налогообложения при объекте налогообложения " доходы, уменьшенные на величину расходов", возвращенная покупателю сумма не входит (п. 1 ст. 346.16 НК РФ)

На дату перечисления суммы предоплаты обратно покупателю в книге учета доходов и расходов делается запись об операции по возврату предоплаты. При этом сумма возвращенной предоплаты указывается в графе 4 "Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы" раздела I книги учета доходов и расходов **со знаком "минус"** **в пределах полученных доходов за отчетный период (без отрицательной разницы), поскольку согласно разъяснений Минфина, в случае если у налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, в налоговом периоде, в течение которого возвращаются авансы, доходов не было, возможность уменьшения налоговой базы отсутствует (письма Минфина от 24.05.2013 №03-11-11/18577, от 30.07.2012 №03-11-11/224, от 06.07.2012 №03-11-11/204).**

**Вопросы, связанные с уменьшением налога на сумму страховых выплат.**

**Например,** может ли налогоплательщик, с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов, учесть сумму страховых выплат, уплаченных с выплат, исчисленных в пользу работников, занятых в деятельности УСН, а также уплаченных ИП за себя, в том числе исчисленных в размере 1% с доходов, превышающих 300 000 рублей.

**Ответ здесь будет таким**, подпунктом 7 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, уменьшают полученные доходы на расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование, производимые в соответствии с законодательством РФ.

В связи с этим индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения и выбравшие объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить полученные доходы не только на сумму страховых взносов, уплачиваемых за страхование своих работников, **но и на сумму страховых взносов, уплачиваемых за себя в виде фиксированного платежа** (письма Минфина от 21.03.2014 №03-11-11/12543, от 23.09.2016 №03-11-11/55767).

В отношении страховых выплат, если объект «доходы». Налогоплательщики, выбравшие в качестве **объекта налогообложения «доходы»**, уменьшают сумму налога на сумму страховых выплат уплаченных с выплат, исчисленных в пользу работников, занятых в деятельности УСН, но не более чем на 50 процентов.

Индивидуальные предприниматели, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы **и не производящие выплаты и иные вознаграждения** физическим лицам, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу) на уплаченные страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование в размере, определенном в соответствии с пунктом 1 статьи 430 настоящего Кодекса.

**По вопросу распределения суммы фиксированных страховых взносов, которые налогоплательщик будет платить за себя, если он совмещает два режимами налогообложения (УСН и ЕНВД).**

**Ответ:** Пунктом 7 ст. 346.26 НК РФ установлено, что налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет. Как разъяснил Минфин России в Письмах от 02.04.2013 N 03-11-09/10547 и от 29.04.2013 N 03-11-11/15001, раздельный учет при использовании двух режимов налогообложения должен производиться **и по суммам уплачиваемых страховых взносов.**

В связи с этим индивидуальный предприниматель, совмещающий указанные режимы налогообложения и использующий труд наемных работников только в деятельности, облагаемой в рамках УСН, **вправе уменьшить сумму ЕНВД на сумму страховых взносов, уплаченных за себя в фиксированном размере, без применения ограничения в виде 50 процентов от суммы данного налога** (письмо ФНС России от 24.05.2013 №ЕД-3-3/1842@).

**По вопросу определения периода, в котором можно учесть сумму уплаченных фиксированных страховых взносов, которые налогоплательщик уплатил за себя.** (**Случай, когда ИП (доходы, 6%) без наемных работников уплатил сумму взносов в ПФ РФ за 2016 год в 2017 году (1% с суммы дохода свыше 300 000рублей)**

В целях применения п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ сумма уплаченных страховых взносов в фиксированном размере может уменьшать сумму налога (авансовых платежей по налогу) **только за тот налоговый (отчетный) период, в котором данный** фиксированный платеж был уплачен.

Если индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения с объектом « доходов» и не производящий выплат и иных вознаграждений физическим лицам, уплатил за 2016 год страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование в фиксированном размере в 2017 года, то данный фиксированный платеж следует учитывать при расчете налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за отчетный (налоговый) период 2017 года (письма Минфина России от 27 января 2017 г. N 03-11-11/4232, от 1 марта 2017 г. N 03-11-11/11487).

И, соответственно наоборот, с учетом позиции Минфина России и судебной практики индивидуальный предприниматель, применяющий УСН с объектом налогообложения "доходы" и не производящий выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, **не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную за 2016 г**., на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование в фиксированном размере за 2016 г., **уплаченную в 2017 г.** Указанная сумма страховых взносов учитывается в том налоговом периоде, в котором была фактически уплачена.

**Очень много вопросов, связанных с учетом для целей налогообложения расходов по приобретению ОС, их выбытию.**

Необходимо отметь, что данный вопрос регулируется несколькими статьями гл.26.2 (пп.1 п.1 ст. 346.16;п.3 этой же статьи ст. 346.16 и пп.4 п.2 статьи 346.17, п.4 данной статьи 346.17; Статья 346.25. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения и при переходе с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения).

Пример, ООО с момента регистрации на УСН – «доход». С 2018г. используется «доход-расход» в 2016г. приобретены ОС – недвижимое имущество. При продаже ОС в 2018г. и определении налоговой базы, можно ли учитывать расходы на приобретение ОС, произведенных в 2016г.

Ответ: Опуская все подробности и методологические выкладки, следует сказать, что при дальнейшей их реализации основного средства, приобретенного в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, налогоплательщик, находясь на упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, **не вправе уменьшить доходы от такой реализации**, если ранее в период их приобретения были соблюдены все условия для принятия расходов по основным средствам, приобретенным в 2016 году (введение основных средств в эксплуатацию в качестве объекта основных средств, полная оплата всей стоимости основных средств) (Письмо Минфина России от 07.12.2012 N 03-03-06/1/633).

**Обоснование.** Статья 346.25 Кодекса, предусматривающая, в частности, особенности исчисления налоговой базы при переходе с упрощенной системы налогообложения на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений, не содержит особенностей исчисления налоговой базы в части вышеуказанных расходов.

При этом в соответствии с п. 4 ст. 346.17 Кодекса при переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются.

В связи с этим, если налогоплательщик упрощенной системы налогообложения перешел с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется.

Главой 26.2 Кодекса не предусмотрен также порядок определения остаточной стоимости таких основных средств на дату перехода налогоплательщика с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

Кроме того, по мнению Департамента, при реализации основного средства, приобретенного в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, налогоплательщик, находясь на общем режиме налогообложения, не вправе уменьшить доходы от такой реализации на остаточную стоимость амортизируемого имущества, рассчитанную по данным бухгалтерского учета, для целей исчисления налога на прибыль организаций.

**Вопросы, связанные с оплатой услуг в иностранной валюте. Определение даты получения дохода при оплате услуг в иностранной валюте и учета налогоплательщиком, доходов в виде иностранной валюты и доходов, полученных от реализации иностранной валюты.**

**Ответ:** Согласно пункту 3 статьи 346.18 НК РФ доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

**Доходы в виде иностранной валюты, в том числе выручка от реализации** товаров, учитываются в целях налогообложения налогом, уплачиваемым в связи с применением упрощенной системы налогообложения, при поступлении указанных денежных средств **на транзитный валютный счет налогоплательщика** (письмо Минфина от 22.01.2015 №03-11-06/2/1645).

Согласно пункту 2 статьи 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся доходы в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

В связи с этим у налогоплательщика, **и продающего иностранную валюту по курсу выше** установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту, образуется **положительная курсовая разница,** которая должна **учитываться в дохода**х на основании пункта 1 статьи 346.15 НК РФ (письма Минфина от 26.10.2015 №03-11-06/2/61235, от 28.08.2015 №03-11-09/49620). **При продаже иностранной** валюты **по курсу ниже** установленного Банком России отрицательная курсовая разница в расходы в целях налогообложения **не включается, так как расходы** в виде отрицательной разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту, в статью 346.16 Кодекса не включены.

**При этом обращаю внимание**, что в соответствии с пунктом 5 статьи 346.17 НК РФ с 01.01.2013г. переоценка остатков валюты на счетах не производится. Ни положительная ,ни отрицательная курсовая разница не учитывается. (Письмо Минфина от 9 сентября 2015 г. N 03-11-09/52081).

**Вопросы, связанные с применением патента.**

**1)Также как и по УСН, налогоплательщиков интересует возможность применения «0» ставки.**

Как уже ранее было отмечено, индивидуальные предприниматели вправе применять налоговую ставку в размере 0 процентов со дня их государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей непрерывно не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет (согласно абзацу второму пункта 4 статьи 346.20 Кодекса и абзацу второму пункта 3 статьи 346.50 Кодекса).

Если, например, индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения или патентную систему налогообложения, начал применять налоговую ставку в размере 0 процентов с 1 апреля 2015 года, то он может ее применять в течение 2015 - 2016 годов **при условии, что за этот период он не прерывает предпринимательскую деятельность, облагаемую по указанной налоговой ставке (** **от 23 марта 2015 г. N 03-11-10/15651).**

Поэтому, если у налогоплательщика образуется **вынужденный перерыв**, в таком случае он утрачивает право на применение налоговой ставки в размере 0% по ПСН.

Например ситуация, ИП зарегистрирован 13.07.2017, патент выдан с 13.07.2017 по 12.12.2017г. Он начал применять «0» ставку. Других патентов со сроком окончания их действия 31 декабря 2017 г не было.

В такой ситуации новый патент может быть выдан этому индивидуальному предпринимателю со сроком начала его действия с 1 января 2018 г. Здесь возникает перерыв в предпринимательской деятельности. В промежуток между 13.12.2017г. и 31.12.2017г., если индивидуальный предприниматель не прекратил предпринимательскую деятельность и не снялся с регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, он обязан исчислить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения (или упрощенной системой налогообложения, если было подано соответствующее уведомление) (письма Минфина России от 14 февраля 2017 г. N 03-11-12/8052, от 17.10.2016 №03-11-09/60291). **И в таком случает он теряет право на применение «0» ставки.**

**2) Достаточно большое количество задается вопросов, связанных с применением гл.26.5 «ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ».**

**Здесь в первую очередь** вопросы связаны с оплатой за оказанные услуги. Спрашивают, в какой форме можно вести расчеты за оказанные услуги, выполненные работы.

Позиция налоговых органов в этом вопросе уже сложилась. Индивидуальные предприниматели, имеет право предоставлять данные услуги как физическим, так и юридическим лицам.

Применение патентной системы налогообложения в отношении указанного вида предпринимательской деятельности **не ставится в зависимость от того**, кто именно **является заказчиком по договору на оказание** данных услуг (юридические или физические лица) и **в какой форме (наличной или безналичной) осуществляются расчеты за оказанные услуги** (**письмо Минфина от 26.04.2014 №03-11-12/23998).**

**Многочисленные вопросы,** также как и по УСН, связаны с определением вида осуществления деятельности и оказания услуг. Здесь тоже позиция однозначная. Индивидуальный предприниматель при определении вида предпринимательской деятельности, подлежащего переводу на ПСН, обязан руководствоваться ОКВЭД 2(Общероссийским классификатором видов экономической деятельности) или ОКПД 2 (Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяемых Правительством Российской Федерации). Ранее, до 2017г. это были ОКУН или ОКВЭД (письмо Минфина от 26.04.2014 №03-11-12/23998). В Налоговом кодексе приведен закрытый перечень видов деятельности, в отношении которых может применяться патентная система (п. 2 ст. 346.43 НК РФ).

При этом фактически выполняемые работы должны соответствовать виду деятельности, указанному в перечне видов предпринимательской деятельности, установленному законом субъекта. На территории Удмуртской Республике ПСН введена Законом Удмуртской Республики от 28.11.2012 №63-РЗ «О патентной системе налогообложения в Удмуртской Республике» (далее закон УР №63-РЗ).

Аналогично и при применении «0» виды предпринимательской деятельности, которые позволяют воспользоваться льготным периодом налогообложения, четко определены в Законе УР 32-РЗ (в редакции от 27.12.2017г.).

**При чем, какой конкретно вид деятельности осуществляет налогоплательщик и к какому ОКВЭД или ОКПД этот вид относится, налогоплательщик определяет самостоятельно.**

**3)Следующая группа вопросов, касается местом осуществления деятельности по патенту.**

**Применять патентную систему налогообложения индивидуальный предприниматель вправе только в тех субъектах РФ, где этот налоговый режим установлен региональным законодательством.**

Индивидуальный предприниматель подает заявление на получение патента лично или через представителя, в налоговый орган по месту жительства. Размер потенциально возможного к получению индивидуальными предпринимателями годового дохода дифференцируется с учетом территории действия патентов по четырем группам муниципальных образований в Удмуртской Республике. В случае если ИП зарегистрирован в г. Ижевск (первая группа МО), а предпринимательскую деятельность планирует осуществлять в г. Сарапул (вторая группа МО), он также подает заявление по месту жительства с указанием места осуществления предпринимательской деятельности «г.Срапул», т.е. патент ему будет выдан в МРИ №5, с указанием территории действия патента – «г.Сарапул». (если ИП осуществляет деятельность и в г.Ижевск и в г.Сарапул по одному виду деятельности ему будет выдано 2 патента).

В случае осуществления предпринимательской деятельности, по которым Законом 63-РЗ размеры потенциально возможного к получению ИП годового дохода не дифференцированы по группам МО, заявление подается в налоговый орган по месту жительства ИП и такой патент действует на всей территории УР (т.е., например, в случае аренды, если объекты находятся в г.Ижевск и в г.Спрапул будет выдан 1 патент).

В случае если индивидуальный предприниматель планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в другом субъекте РФ, в котором не состоит на учете в налоговом органе по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего ПСН, такое заявление подается в любой территориальный налоговый орган этого субъекта РФ по выбору индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 346.45 НК РФ) (с учетом Регионального Закона такого субъекта РФ).

**4)Вопросы совмещение ПСН с другими режимами. Можно ли совмещать ПСН с другими режимами налогообложения. Да. Можно.**

В НК РФ нет запрета на совмещение ПСН с иными режимами налогообложения. Индивидуальному предпринимателю разрешено совмещать патенты с иными режимами уплаты налогов (абз. 2 п. 1 ст. 346.43 НК РФ), например с ЕНВД или с УСНО. ПСН не применяется в отношении видов деятельности, осуществляемых в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом. Если предприниматель применяет ПСН и одновременно ведет деятельность, облагаемую налогами в соответствии с иными режимами, то по п. 6 ст. 346.53 НК РФ он обязан вести учет имущества, обязательств и хозяйственных операций согласно порядку, установленному в рамках соответствующего режима налогообложения.

**Есть особенности. При подсчете численности и определения дохода.**

Совмещая ПСН с другими режимами, **при определении средней численности работников за налоговый период необходимо учитывать и количество сотрудников, занятых в других видах деятельности** (на других системах налогообложения). При этом средняя численность работников за налоговый период не должна превышать 15 человек (Письмо Минфина России от 21 июля 2015 г. N 03-11-09/41869). Но, если идет совмещение НСП и ЕНВД, то численность считается отдельно по каждому режиму (Письмо ФНС от 07.07.16 №СА-4-7/1211@).

**Если ИП одновременно с патентом применяет УСН, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничения по доходам учитываются доходы по обоим спецрежимам** (п. 6 ст. 346.45, п. 4 ст. 346.13).Но если идет совмещение НСП и ЕНВД, то численность считается отдельно по каждому режиму (Письмо ФНС от 07.07.16 №СА-4-7/1211@).

Порядок учета доходов и расходов при совмещении ПСН и общего режима налогообложения законодательно не установлен. ИП должен вести учет доходов от деятельности в рамках ПСН и фиксировать данные в книге учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патент. А в рамках ОСНО - учитывать доход и расход в книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций ИП. Индивидуальные предприниматели на патенте, за некоторыми исключениями, не признаются плательщиками НДС при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН (п. 11 ст. 346.43 НК РФ). Следовательно, при совмещении ПСН и ОСНО им необходимо вести раздельный учет по НДС по правилам п. 4 ст. 170 НК РФ.

**При этом обращаю Ваше внимание**, если налогоплательщик осуществляет несколько видов, деятельности, в отношении которых предусмотрено возможность применения патента, то он имеет возможность оформить сразу несколько патентов.

**Например,** при наличии у индивидуального предпринимателя патента, предусмотренного п.1 пункта 2 ст.346.43 НК РФ на оказание услуг по ремонту и пошиву швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонту, пошиву и вязанию трикотажных изделий такой индивидуальный предприниматель **вправе осуществлять реализацию изделий в рамках указанного вида деятельности без приобретения патента по предпринимательской деятельности, предусмотренной пунктами 45 и 46 статьи 346.43 НК РФ в части розничной торговли** (письмо Минфина России от 09.03.2017 №03-11-12/13294). Т.к., к розничной торговле не относится реализация продукции собственного производства (изготовления).

В то же время следует учитывать, что согласно пункту 3 статьи 346.43 НК РФ под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Если индивидуальный предприниматель, кроме предпринимательской деятельности, указанной выше (в подпункте 1 пункта 2 статьи 346.43 НК РФ), осуществляет также предпринимательскую деятельность **в сфере розничной торговли покупными товарами в рамках договоров розничной купли-продажи**, такую деятельность следует рассматривать как самостоятельный вид предпринимательской деятельности, **в отношении которой может применяться ПСН или иной режим налогообложения** (письмо Минфина России от 18 июля 2017 г. N 03-11-12/45665).

**Обращаем внимание, что к розничной торговле не относится реализация** товаров в соответствии **с договорами поставки**, а также предпринимательская деятельность, связанная с реализацией товаров по государственным (муниципальным) контрактам.

В связи с этим в отношении предпринимательской деятельности по реализации товаров в рамках договоров поставки ПСН применяться не может (Письмо Минфина России от 29.04.2016 N 03-11-12/25473).

**Вопросы по ЕНВД.** Применение этого режима регулируется главой 26.3 НК РФ.

**1)По этому режиму налогообложения наибольшее количество вопросов поступает в связи с определением физического показателя, используемого для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности, а также определения вида деятельности.** При этом в каждом конкретном случае мы исходим из фактической ситуации, описанной в запросе.

**2)Существенным вопросом** при применении ЕНВД является вопрос, связанный с указанием услуг в сфере розничной торговли, если налогоплательщик работает по договорам поставки (например, бюджетному учреждению). В этом случае, позиция налогового органа заключается в том, что деятельность по реализации товаров относится к предпринимательской деятельности в сфере оптовой торговли, к которой применяется ОСН или УСН. **ЕНВД применяется только в отношении розничной торговли,** где в целях применения [главы 26.3](consultantplus://offline/ref=C1F9C986B3B5B46A42483293FDF6FF3A5CE5512C9F658AFB2408816B072C7607E53068875D470E55gFLBM) НК РФ к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами как за наличный, так и за безналичный расчет по договорам розничной купли-продажи, независимо от того, какой категории покупателей (физическим или юридическим лицам) реализуются эти товары. Эта позиция подтверждена и Письмами Минфина и арбитражной практикой. (Письма Минфина России от 05.05.2017 N 03-11-11/27736, от 24.04.2014 N 03-11-11/19107, ФНС России от 08.06.2012 N ЕД-3-3/2041@, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.08.2016 N Ф09-8033/2015).

**3) В последнее время появилась группа вопросов, связанная с уменьшением суммы исчисленного налога на страховые выплаты, расходы связанные с приобретением ККТ.**

Здесь позиция налоговых органов также уже достаточно сложившаяся.

В частности, сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму указанных расходов по страховым платежам (взносам) и пособиям в случае их уплаты в пользу работников, занятых в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог более чем на 50 процентов (письмо Минфина от 10.02.2017 №03-11-11/7567).

Индивидуальные предприниматели, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшать сумму единого налога на вмененный доход на страховые взносы, уплаченные за себя в фиксированном размере, не вправе (письма Минфина от 20.09.2016 №03-11-09/54901, от 14.03.2014 №03-11-11/11041).

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму единого налога на уплаченные страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование в размере, определенном в соответствии с пунктом 1 статьи 430 настоящего Кодекса.

**Дополнительно налогоплательщики** имеют право уменьшить налог на сумму расходов по приобретению ККТ, но при соблюдении условий, предусмотренных гл.26.3 , в частности пунктом 2.2 статьи 346.32 НК РФ.