

Налоговые последствия утраты права на ПСН

Марина Косульникова

главный бухгалтер ООО «Галан»

Индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы налогообложения, считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. При этом придется уплатить налоги в порядке, предусмотренном для вновь зарегистрированных предпринимателей. Рассмотрим, как не ошибиться при расчетах с бюджетом и что говорят по этому поводу чиновники.

Утрата права на патент

Предприниматель считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения (далее – ПСН) и перешедшим на общий режим налогообложения (далее – ОСН) с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае (п. 6 ст. 346.45 НК РФ):

- 1) если с начала календарного года доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, по всем видам деятельности, в отношении которых применяется ПСН, превысили 60 млн руб. Если предприниматель применяет одновременно ПСН и УСН, то при определении величины доходов для соблюдения ограничения учитываются доходы по обоим налоговым режимам;
- 2) если в течение налогового периода ИП средняя численность наемных работников превысила 15 человек по всем видам деятельности¹;
- 3) если не был своевременно оплачен патент.

К сведению

С 1 января 2015 предприниматели производят уплату налога в следующие сроки (п. 2 ст. 346.51 НК РФ):

- если патент получен на срок до 6 месяцев – в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;
- если патент получен на срок от 6 месяцев до 1 года – 1/3 суммы налога в срок не позднее 90 календарных дней после начала действия патента; 2/3 налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

¹ К примеру, ИП, применяющий ПСН, УСН и ЕНВД, при определении средней численности работников должен учитывать и лиц, занятых в видах деятельности, облагаемых в рамках УСН и ЕНВД (письмо ФНС России от 03.08.2015 № ЕД-4-3/13578).

Снятие с учета

Предприниматель обязан заявить в налоговый орган об утрате права на применение патентной системы в случае превышения доходов или численности работников. Сделать это надо в течение 10 календарных дней со дня наступления соответствующих обстоятельств (п. 8 ст. 346.45 НК РФ).

Заявление представляют по форме № 26.5-3, утвержденной приказом ФНС России от 23.04.2014 № ММВ-7-3/250@ «Об утверждении формы заявления об утрате права на применение патентной системы налогообложения и о переходе на общий режим налогообложения». Его подают в любой из налоговых органов, в которых бизнесмен состоит на учете в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему. При этом указывают реквизиты всех имеющихся патентов с не истекшим на дату подачи указанного заявления сроком действия (п. 8 ст. 346.45 НК РФ). Снятие с учета в налоговом органе осуществляется в течение 5 рабочих дней со дня получения налоговым органом заявления (п. 3 ст. 346.46, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

В случае если патент не оплачен, снятие с учета в налоговом органе ИП осуществляется в течение 5 рабочих дней со дня истечения срока уплаты налога (п. 3 ст. 346.46, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

К сведению

Если ИП получил два и более патента и не уплатил (полностью или частично) налог по одному из них, то он считается утратившим право на применение ПСН и перешедшим на ОСН только по тому патенту, налог по которому им не был уплачен (письма Минфина России от 12.05.2014 № 03-11-11/22110, от 30.01.2015 № 03-11-12/3558, от 20.01.2014 № 03-11-09/1405 и ФНС России от 05.02.2014 № ГД-4-3/1890).

ИП, получивший патент на определенный срок, до истечения этого срока может подать в налоговый орган заявление и получить патент по этому же виду деятельности на новый срок, не уплатив на дату подачи заявления сумму налога по ранее выданному патенту. ИП, получивший патент на новый срок и не уплативший сумму налога, причитающуюся к уплате по ранее выданному патенту, применять ПСН по вновь выданному патенту не вправе (письма ФНС России от 12.08.2015 № ГД-4-3/14231 и Минфина России от 06.07.2015 № 03-11-09/38742).

Отметим, что коммерсант, утративший право на применение ПСН, до истечения срока действия патента вправе вновь перейти на патентную систему по этому же виду предпринимательской деятельности не ранее чем со следующего календарного года (п. 8 ст. 346.45 НК РФ). В то же время не предусмотрено ограничений для перехода в течение календарного года на ПСН предпринимателей, которые утратили право на применение данного спецрежима в течение календарного года, оформили прекращение деятельности в качестве ИП и вновь зарегистрировались

в этом же году как ИП. Данный вывод подтверждают письма Минфина России от 28.02.2014 № 03-11-12/8659 и от 23.05.2013 № 03-11-12/18502.

Налоговые последствия

При утрате права на ПСН предприниматель считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент (п. 6 ст. 346.45 НК РФ). Напоминаем, что речь здесь идет о следующих налогах: НДФЛ, НДС и налог на имущество физических лиц.

Налоги, подлежащие уплате в соответствии с ОСН за период, в котором предприниматель утратил право на применение ПСН, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (п. 7 ст. 346.45 НК РФ).

Предприниматель, утративший право на применение ПСН (нарушение лимита по выручке или численности работников), уплачивает налоги по ОСН за период с даты начала действия патента по дату наступления обстоятельства, служащего основанием для утраты права на патент. При этом несвоевременная подача предпринимателем заявления в налоговую не отменяет обязанности по уплате налогов (письма Минфина России от 26.01.2015 № 03-11-11/2213 и от 26.12.2014 № 03-11-12/67727).

В свою очередь, предприниматель, не уплативший своевременно «патентный» налог, уплачивает налоги по ОСН за период с даты начала действия патента по дату истечения срока уплаты налога. На это было указано в письме ФНС России от 05.12.2014 № ГД-4-3/25260 (вместе с письмом Минфина России от 21.11.2014 № 03-11-09/59138).

К сведению

После утраты права на применение ПСН налог, который не был уплачен (полностью или частично) за патент, взысканию не подлежит. В этом случае в карточке расчета с бюджетом указанного предпринимателя начисленные, но не уплаченные суммы налога, взимаемого в связи с применением ПСН, подлежат сторнированию.

В случае несвоевременной уплаты ИП суммы «патентного» налога образовавшаяся переплата по налогу может быть возвращена предпринимателю по его заявлению или зачтена в счет уплаты других налогов.

Указанный вывод отражен в письме ФНС России от 09.12.2014 № ГД-4-3/25457@ (вместе с письмом Минфина России от 28.11.2014 № 03-11-09/60956).

При этом предприниматели не уплачивают пени в случае несвоевременной оплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с ОСН в течение того периода, на который был выдан патент (п. 7 ст. 346.45 НК РФ).

Рассмотрим подробно налоговые обязательства предпринимателя, утратившего право на патент.

НДФЛ

Засчитываем «патентный» налог

НДФЛ рассчитывают за период применения ПСН. При этом предприниматели не уплачивают пени за несвоевременную оплату авансовых платежей (п. 7 ст. 346.45 НК РФ).

Предприниматель после определения по итогам налогового периода общей суммы НДФЛ вправе уменьшить сумму налога, подлежащую доплате в бюджет (при ее наличии), на сумму налога, уплаченного в связи с приобретением патента (п. 7 ст. 346.45 НК РФ). Данный вывод подтвердили чиновники в письмах ФНС России от 23.06.2015 № БС-4-11/10858@ (вместе с письмом Минфина России от 17.06.2015 № 03-11-09/34834), Минфина России от 29.07.2015 № 03-11-11/43763, от 16.06.2015 № 03-11-11/34753, от 13.02.2015 № 03-11-12/6547, от 22.12.2014 № 03-11-12/66191, от 02.06.2014 № 03-11-12/26223 и т.д.

Отметим, что не так давно чиновники говорили об отсутствии оснований для уменьшения НДФЛ на сумму, затраченную на патент. Обосновывая это тем, что гл. 23 НК РФ возможность учета при определении налоговой базы сумм налога, уплаченного в связи с применением ПСН, не предусмотрена. Указанная позиция изложена в письме Минфина России от 09.04.2015 № 03-04-07/20257 (данное разъяснение отменено письмом Минфина России от 17.06.2015 № 03-11-09/34834).

К сведению

По мнению чиновников, возможность возврата предпринимателями, утратившими право на применение ПСН, суммы уплаченного «патентного» налога не предусмотрена (письмо ФНС России от 12.08.2014 № ПА-4-11/15831).

Декларации

В течение 5 рабочих дней² с момента утраты права на ПСН следует представить в налоговую инспекцию декларацию по форме 4-НДФЛ³ с указанием суммы предполагаемого дохода (п. 7 ст. 227 и п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

² В законодательстве речь идет о пяти рабочих днях по истечении месяца со дня появления доходов, облагаемых НДФЛ (п. 7 ст. 227 и п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

³ Приказ ФНС России от 27.12.2010 № ММВ-7-3/768@ «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)».

Декларация по форме 3-НДФЛ⁴ представляется по итогам года – не позднее 30 апреля следующего года (п. 5 ст. 227 и п. 1 ст. 229 НК РФ).

Теперь поговорим об указании в декларации по форме 3-НДФЛ сумм налога, уплаченного в связи с применением ПСН. Дело в том, что в настоящее время в декларации не предусмотрена возможность отражения «патентного» налога. Обратимся к письму ФНС России от 16.07.2015 № БС-4-11/12516@. Налоговики высказали мнение, что до внесения в форму налоговой декларации необходимых изменений суммы «патентного» налога рекомендуется учитывать посредством уменьшения на них рассчитанных в декларации сумм НДФЛ, подлежащих уплате (доплате) в бюджет. В результате по строке 130 раздела 1 декларации отражают только итоговые скорректированные суммы. Одновременно с представлением декларации рекомендуется направлять в инспекцию пояснительную записку с указанием в ней произведенных расчетов.

НДС

Налог и пени

Рассчитываем НДС за период применения ПСН (п. 7 ст. 346.45 НК РФ).

Как мы уже говорили, предприниматели не уплачивают пени в случае несвоевременного перечисления авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с ОСН в течение того периода, на который был выдан патент (п. 7 ст. 346.45 НК РФ). Между тем с НДС не все так просто. Дело в том, что налоговым периодом по НДС является квартал (ст. 163 НК РФ). При этом обязанность уплачивать авансовые платежи по НДС законодательством не установлена. Следовательно, при утрате права на ПСН индивидуальный предприниматель обязан начислить пени на суммы НДС, подлежащие уплате в периоде, на который был выдан патент. Указанный вывод прозвучал в письмах Минфина России от 21.03.2014 № 03-11-11/12308, от 18.08.2014 № 03-11-11/41131 и от 15.04.2014 № 03-11-09/17082.

Правда, позднее чиновники изменили свою позицию, сказав, что в случае утраты права на ПСН пени на суммы НДС, подлежащие уплате в периоде, на который был выдан патент, не начисляются. На это было указано в письмах Минфина России от 23.01.2015 № 03-11-11/2029 и от 29.12.2014 № 03-11-12/68046.

Декларация

В общем случае декларация по НДС представляется в налоговый орган не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

При этом законодательством не предусмотрен срок, в течение которого предприниматель должен представить декларации по НДС за «патентный» период. Поэтому в данной ситуации отсутствует состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 119 НК РФ. Данный вывод подтверждают письма ФНС России от 24.03.2015 № ЕД-4-15/4706@ и от 23.01.2015 № ЕД-4-15/888@.

Освобождение от налога

Между тем предприниматели, слетевшие с патента, могут полностью избежать уплаты НДС. Разъясним нашу позицию.

Как известно, ИП с небольшими объемами реализации (за 3 месяца не более 2 млн руб.) имеют право на освобождение от НДС (п. 1 ст. 145 НК РФ).

В данном случае представляет интерес письмо ФНС России от 29.06.2015 № ГД-4-3/11238@ (вместе с письмом Минфина России от 18.03.2015 № 03-07-15/14580). Чиновники посчитали, что ИП, утратившие право на ПСН в связи с невыполнением условий по ее применению, могут вполне законно не платить НДС. Отметим, что ранее чиновники придерживались противоположной позиции. В письмах Минфина России от 23.01.2015 № 03-11-11/2029, от 29.12.2014 № 03-11-12/68046, от 18.08.2014 № 03-11-11/41131 и от 25.04.2014 № 03-11-12/19481 прозвучало, что ст. 145 НК РФ не предусмотрено освобождение от обязанности налогоплательщика НДС предпринимателей, перешедших на ОСН в связи с утратой права на патент, с даты перехода на общий режим налогообложения. Поэтому указанные лица могут получить освобождение от обязанности налогоплательщика НДС по истечении трех календарных месяцев применения ОСН.

С самим уведомлением налоговой инспекции тоже не все так просто. Дело в том, что уведомить ее нужно не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого вы используете освобождение (п. 3 ст. 145 НК РФ). При этом вряд ли лица, применяющие патент, могут исполнить данное требование своевременно (маловероятно, что они будут уведомлять налоговиков, находясь на патенте). В результате налоговики отказывают в применении освобождения. Однако данная позиция не бесспорна. Дело в том, что налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать право на освобождение по НДС, а последствия нарушения срока уведомления в законодательстве не прописаны. Отметим позицию, прозвучавшую в постановлении Пленума ВАС РФ от 30.05.2014

⁴ Приказ ФНС России от 24.12.2014 № ММВ-7-11/671@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме».

№ 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». Высшие арбитры решили, что такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения. Ведь лицам, фактически использовавшим «льготу» по НДС, не может быть отказано в праве на нее только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов. Радует то, что указанную позицию поддержали чиновники в письме ФНС России от 29.06.2015 № ГД-4-3/11238@ (вместе с письмом Минфина России от 18.03.2015 № 03-07-15/14580).

Судебная практика

Предпринимателям, утратившим права на ПСН и фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение по НДС, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.02.2015 № Ф09-675/15 по делу № А60-23856/2014).

Налог на имущество

Применение патентной системы налогообложения ИП предусматривает освобождение от обязанности по уплате налога на имущество физических лиц. Речь здесь идет об имуществе, используемом при осуществлении видов деятельности, находящихся на патенте, за исключением объектов налогообложения по кадастровой стоимости (п. 10 ст. 346.43 НК РФ).

Так что предприниматель, утративший право на ПСН, должен за данный налоговый период уплатить налог на имущество физических лиц в части имущества, используемого при осуществлении видов деятельности, в отношении которых применялась патентная система (письмо Минфина России от 03.02.2014 № 03-11-12/4031).

Для упрощенцев

Многие предприниматели объединяют патентную систему с УСН. И здесь возникает вопрос, как уплачивать налоги при утрате права на патент. Ведь одновременное применение ОСН и УСН, в т.ч. после утраты права на применение ПСН, законодательством не предусмотрено (письма Минфина России от 29.01.2015 № 03-11-11/3142, от 18.07.2014 № 03-11-11/35495, от 22.01.2014 № 03-11-11/1897).

Так вот, вне зависимости от применяемой системы налогообложения ИП, утративший право на патент, обязан за период применения ПСН уплатить налоги в рамках общего режима налогообложения, от которых был освобожден. При этом с доходов, полученных по другим видам деятельности, следует перечислить налог по УСН. В свою очередь, с даты

снятия с учета в качестве налогоплательщика ПСН указанный предприниматель вправе по «патентному» виду деятельности применять УСН. Данный вывод содержат письма Минфина России от 29.07.2015 № 03-11-11/43844, от 03.06.2015 № 03-11-11/32249, от 03.04.2015 № 03-11-11/18711, от 20.02.2015 № 03-11-11/8165, от 19.02.2015 № 03-11-12/7796, от 30.01.2015 № 03-11-12/3558, от 23.01.2015 № 03-11-11/2029 и т.д.

Судебная практика

В постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.02.2015 № Ф01-39/2015 по делу № А29-2035/2014 прозвучало, что законодательство не возлагает на предпринимателей, перешедших на ПСН в отношении одного из видов деятельности и не уплативших в установленный срок «патентный» налог, обязанность уплачивать налоги по ОСН. Дело в том, что применение УСН является альтернативой ОСН и одновременное применение этих налоговых режимов, в т.ч. в отношении различных видов деятельности, недопустимо. Поэтому предприниматель, утратив право на ПСН по одному из видов деятельности и сохранив право на упрощенку, должен уплачивать налоги в рамках УСН.

Отметим, что данная позиция судей пока единична.

Аналогичное правило действует в отношении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН). Данный вывод отражен в письмах ФНС России от 05.12.2014 № ГД-4-3/25260 (вместе с письмом Минфина России от 21.11.2014 № 03-11-09/59138) и от 13.06.2013 № ЕД-4-3/10628@.

Переход на вмененку

Индивидуальный предприниматель, являющийся плательщиком ЕНВД, по виду деятельности, в отношении которой применялся патент, с даты снятия с учета в качестве плательщика ПСН может применять вмененку (письмо Минфина России от 28.06.2013 № 03-11-09/24976).

Коммерсанту следует в течение пяти дней со дня начала применения ЕНВД подать заявление о постановке на учет в качестве плательщика единого налога. При этом датой постановки на учет будет являться дата начала применения вмененки, указанная в заявлении о постановке на учет (письма Минфина России от 21.03.2014 № 03-11-11/12311 и от 23.01.2014 № 03-11-11/2346, от 26.08.2013 № 03-11-09/34828, от 01.07.2013 № 03-11-11/24969).

Если датой начала применения ЕНВД является дата, следующая за датой, указанной предпринимателем в заявлении об утрате права на применение ПСН, то обязанность уплатить налоги в рамках ОСН возникает только за период, в котором применялся патент (письма Минфина России от 19.05.2014 № 03-11-11/23433, от 17.03.2014 № 03-11-11/11367, от 13.02.2014 № 03-11-11/5921).