



О применении патентной системы налогообложения

Федеральная налоговая служба в связи с поступающими обращениями налогоплательщиков по вопросу применения патентной системы налогообложения (далее – ПСН) направляет ответы на типовые вопросы.

1. По вопросу о перерасчете стоимости патента до момента начала его действия в случае изменения размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода (далее – ПВД) законом субъекта Российской Федерации.

На основании пункта 7 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) законами субъектов Российской Федерации устанавливаются размеры ПВД по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.48 Кодекса установленный на календарный год законом субъекта Российской Федерации размер ПВД применяется в следующем календарном году (следующих календарных годах), если он не изменен законом субъекта Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 5 Кодекса акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных указанной статьей.

Пунктом 2 статьи 346.45 Кодекса установлено, что индивидуальный предприниматель (далее – ИП) подает заявление на получение патента не позднее чем за 10 дней до начала применения ПСН. Ограничение периода, с которого может подаваться указанное заявление, Кодексом не установлено.

Также пунктом 3 статьи 346.45 Кодекса предусмотрено, что налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня получения заявления выдать ИП патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. 2

Таким образом, налоговый орган при выдаче патента на право применения ПСН рассчитывает сумму налога по нему исходя из действующего на момент начала действия такого патента размера ПВД.

В этой связи, в случае, если ИП в течение текущего календарного года до принятия закона субъекта Российской Федерации, устанавливающего размеры ПВД на следующий календарный год, подает заявление на получение патента,

начало действия которого наступает в следующем календарном году, налоговый орган обязан выдать или направить ему патент с учетом действующего размера ПВД.

В то же время в случае изменения законом субъекта Российской Федерации размера ПВД сумма налога по выданным патентам, начало действия которых не наступило, должна быть пересчитана налоговым органом с последующей выдачей новых патентов с уточненной суммой налога.

Пример № 1:

ИП подал заявление на получение патента 10.11.2021 на период с 01.01.2022 по 31.12.2022.

Налоговый орган выдал ИП патент на право применения ПСН 15.11.2021.

При этом 29.11.2021 принят закон субъекта Российской Федерации, в котором размер ПВД на следующий календарный год по виду деятельности, в отношении которого ИП получил патент, изменился.

Таким образом, налоговый орган должен пересчитать сумму налога по патенту с учетом нового размера ПВД и выдать или направить новый патент ИП. Такой патент рекомендуется направить до даты начала его действия.

При этом в случае, если ИП подал заявление на получение патента, действие которого начинается в следующем календарном году, и в субъекте Российской Федерации принят, но не вступил в силу закон, устанавливающий размер ПВД на следующий календарный год, налоговый орган рассчитывает стоимость патента исходя из размера ПВД, установленного не вступившим в силу законом субъекта Российской Федерации.

Пример № 2:

ИП подал заявление на получение патента 20.12.2021 на период с 01.01.2022 по 31.12.2022.

При этом 15.11.2021 принят закон субъекта Российской Федерации, по которому размер ПВД на следующий календарный год по виду деятельности, в отношении которого ИП подал заявление на получение патента, изменился.

В этой связи налоговый орган рассчитывает сумму налога по патенту исходя из размера ПВД, который будет действовать на момент начала действия такого патента.

2. По вопросу о возможности перерасчета стоимости патента в случае уменьшения в налоговом периоде размера ПВД законом субъекта Российской Федерации, имеющим обратную силу. 3

На основании пункта 1 статьи 346.49 Кодекса налоговым периодом при применении ПСН признается календарный год, если иное не установлено пунктами 1.1, 2 и 3 данной статьи.

В соответствии с пунктом 1.1 указанной статьи Кодекса в 2021 году

налоговым периодом признается календарный месяц, если иное не предусмотрено пунктом 2 названной статьи Кодекса.

Пунктом 2 статьи 346.49 Кодекса установлено, что, если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

Согласно пункту 4 статьи 5 Кодекса акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, сборы и (или) страховые взносы, снижающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

В этой связи в случае уменьшения в периоде действия патента размера ПВГД законом субъекта Российской Федерации, предусматривающим обратную силу, налоговый орган обязан пересчитать сумму налога по ранее полученным налогоплательщиками патентам и выдать или направить им новый патент с уточненной суммой налога.

Пример:

ИП получил патент на право применения ПСН. Патент действует с 01.01.2021 по 31.12.2021.

При этом законом субъекта Российской Федерации от 01.07.2021 уменьшен размер ПВГД. В законе предусмотрено, что его действие распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2021.

В данной ситуации налоговый орган пересчитывает сумму налога по данному патенту с учетом нового размера ПВГД, установленного законом субъекта Российской Федерации.

3. По вопросу о возможности перерасчета стоимости патента в случае увеличения в налоговом периоде размера ПВГД законом субъекта Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 346.51 Кодекса налог, уплачиваемый в связи с применением ПСН, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

На основании пункта 1 статьи 346.48 Кодекса налоговая база определяется как денежное выражение ПВГД, в отношении которого применяется ПСН в соответствии с главой 26.5 Кодекса, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 7 статьи 346.43 Кодекса законами субъектов Российской Федерации устанавливаются размеры ПВГД по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН. 4

Пунктом 2 статьи 5 Кодекса предусмотрено, что акты законодательства о

налогах и сборах, устанавливающие новые налоги, сборы и (или) страховые взносы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

При этом в соответствии с пунктом 3 статьи 6 Кодекса признание нормативного правового акта не соответствующим Кодексу осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено Кодексом. Правительство Российской Федерации, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

Таким образом, законы субъектов подлежат применению до момента их признания несоответствующими Кодексу в судебном порядке согласно пункту 3 статьи 6 Кодекса.

4. По вопросу о возможности отказа ИП от полученного патента до даты постановки на учет в качестве налогоплательщика, применяющего ПСН (до даты начала действия патента).

Согласно пункту 1 статьи 346.45 Кодекса документом, удостоверяющим право на применение ПСН, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности (если иное не предусмотрено подпунктом 5 пункта 8 статьи 346.43 Кодекса), в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена ПСН.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.46 Кодекса постановка на учет ИП в качестве налогоплательщика, применяющего ПСН, осуществляется налоговым органом, в который он обратился с заявлением на получение патента, на основании указанного заявления в течение пяти дней со дня его получения.

Датой постановки ИП на учет в налоговом органе по основанию, предусмотренному указанным пунктом, является дата начала действия патента.

Таким образом, ИП признается налогоплательщиком, применяющим ПСН, с даты постановки на учет в указанном качестве (с даты начала его действия). При этом дата получения патента и дата начала его действия могут не совпадать.

В связи с этим ИП, получивший патент, вправе до даты начала действия данного патента (до даты постановки на учет) принять решение об отказе от указанного патента, уведомив об этом налоговый орган в произвольной форме.

5. По вопросу осуществления ИП в 2021 году предпринимательской деятельности в рамках ПСН в случае исключения такого вида деятельности из

перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, в связи с принятием в налоговом периоде соответствующего закона субъекта Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.43 Кодекса ПСН применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечень которых устанавливается законами субъектов Российской Федерации, за исключением видов деятельности, установленных пунктом 6 указанной статьи Кодекса.

Согласно положениям пунктов 7 и 8 указанной статьи Кодекса субъекты Российской Федерации вправе вводить на своей территории ПСН в отношении любых видов предпринимательской деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (далее – ОКВЭД 2) и (или) Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности (далее – ОКПД 2), а также дифференцировать виды предпринимательской деятельности, указанные в пункте 2 статьи 346.43 Кодекса, если такая дифференциация предусмотрена ОКВЭД 2 и (или) ОКПД 2.

При этом глава 26.5 Кодекса не содержит ограничений в части исключения законами субъектов Российской Федерации тех или иных видов деятельности из перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории данного субъекта Российской Федерации применяется ПСН.

Таким образом, законами субъектов Российской Федерации могут вноситься изменения, предусматривающие в частности дифференциацию видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, включение (исключение) определенных видов предпринимательской деятельности.

Пунктом 1 статьи 5 Кодекса установлено, что акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных указанной статьей.

На основании пункта 2 статьи 346.49 Кодекса, если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

В этой связи в случае, если, например, в 2021 году законом субъекта Российской Федерации изменяется перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта Российской Федерации применяется ПСН, то выданные патенты, действие которых по исключенным видам деятельности уже началось, продолжают действовать до окончания срока их действия, указанного в таких патентах.

Пример № 1:

ИП подал заявление на получение патента 15.01.2021 по определенному виду

предпринимательской деятельности со сроком действия с 01.02.2021 по 31.08.2021.

Налоговый орган выдал патент на право применения ПСН 19.01.2021.

При этом 01.04.2021 законом субъекта Российской Федерации данный вид деятельности исключен из перечня видов деятельности, в отношении которых применяется ПСН.

Поскольку на момент вступления в силу закона субъекта Российской Федерации действие патента уже началось, ИП вправе осуществлять указанную в патенте деятельность в рамках ПСН до окончания действия такого патента.

Пример № 2:

ИП подал заявление на получение патента 18.01.2021 по определенному виду предпринимательской деятельности со сроком действия с 01.03.2021 по 31.08.2021.

При этом с 01.02.2021 вступает в силу закон субъекта Российской Федерации, по которому указанный ИП вид деятельности исключен из перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН.

В этой связи налоговый орган отказывает ИП в выдаче патента в связи с несоответствием в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта Российской Федерации в соответствии со статьей 346.43 Кодекса введена ПСН (подпункт 1 пункта 4 статьи 346.45 Кодекса).