Управление Федеральной налоговой службы по Ростовской области, в связи с участившимися обращениями о возможности применения так называемых «налоговых каникул» при использовании специальных налоговых режимов, направляет следующие разъяснения для налогоплательщиков.

Упрощенная система налогообложения (УСН)

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.20 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговая ставка в размере 0 процентов устанавливается для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСН) и выбравших **объект налогообложения** в виде доходов или в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, впервые зарегистрированных после вступления в силу законов субъектов Российской Федерации и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению.

Данная норма была введена Федеральным законом от 29.12.2014 № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» и могла применяться с учетом регионального законодательства с 1 января 2015 года.

В том случае, когда объектом налогообложения являются доходы, пунктом 1 статьи 346.20 НК РФ установлена налоговая ставка в размере 6 процентов.

Указанные налогоплательщики вправе применять налоговую ставку в размере 0 процентов со дня их государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей непрерывно в течение двух налоговых периодов.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. В случаях, предусмотренных пунктами 3 и 4 статьи 346.20 НК РФ, законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов.

Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов, устанавливаются субъектами Российской Федерации на основании Общероссийского к лассификатора
видов экономической деятельности.

По итогам налогового периода доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применялась налоговая ставка в размере 0 процентов, в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) должна быть не менее 70 процентов.

В Ростовской области налоговые каникулы предоставляются индивидуальным предпринимателям в соответствии со статьей 11 Областного закона Ростовской области от 10.05.2012 № 843-ЗС «О региональных налогах и некоторых вопросах налогообложения в Ростовской области»
.

Норма в отношении применения «нулевой» ставки для плательщиков УСН была предусмотрена частью 2 статьи 11 вышеназванного Областного закона № 843-ЗС, введенной Областным законом РО от 23.06.2015 № 374-ЗС «О внесении изменений в Областной закон «О региональных налогах и некоторых вопросах налогообложения в Ростовской области» и действует до 1 января 2021 года.

Первоначально, налоговая ставка при применении УСН устанавливалась в размере 0% для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах по видам предпринимательской деятельности в соответствии с Общероссийскими классификатор ами согласно приложению к Областному закону.

В соответствии с пунктом 2 статьи 2 Областного закона Ростовской области № 374-ЗС налоговая ставка в размере 0%, установленная частью 2 статьи 11 Областного закона № 843-ЗС, применялась в отношении налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанного

Областного закона.

При этом необходимо учитывать то, что налоговая ставка в размере 0% может применяться в отношении 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 вновь зарегистрированными (повторно или в очередной раз) после вступления в силу указанных законов субъектов Российской Федерации.

Таким образом, правом применения с 1 июля 2015 года «нулевой» ставки при применении УСН могли воспользоваться все индивидуальные предприниматели, соответствующие указанному критерию, независимо от выбранного ими объекта налогообложения: «доходы» или «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Федеральным законом от 13.07.2015 № 232-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» возможность применения «нулевой» ставки при применении УСН была распространена и на индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере бытовых услуг населению. В соответствии со статьей 4 вышеназванного Федерального закона № 232-ФЗ данная норма вступала в силу с 01.01.2016.

Областным законом Ростовской области от 23.11.2015 № 444-ЗС «О внесении изменений в Областной закон «О региональных налогах и некоторых вопросах налогообложения в Ростовской области», вступившим в действие с 2016 года, применение «нулевой» ставки предполагалось только налогоплательщиками УСН с объектом налогообложения «доходы».

Таким образом, правом применения с 1 января 2016 года «нулевой» ставки при применении УСН могли воспользоваться индивидуальные предприниматели, соответствующие установленному критерию, выбравшие объект налогообложения «доходы».

Для продолжения применения «нулевой» налоговой ставки в 2016 году индивидуальные предприниматели, при необходимости, должны были изменить объект налогообложения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.15 НК РФ объект налогообложения при УСН может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

«Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов при применении упрощенной системы налогообложения» (приложение к Областному закону от 23.11.2015 № 444-ЗС) приводились на основании Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2014 (ОКВЭД) (КДЕС РЕД. 2).

В соответствии с Областным законом Ростовской области от 20.02.2016 № 491-ЗС «О внесении изменения в Областной закон «О региональных налогах и некоторых вопросах налогообложения в Ростовской области» указанное выше приложение «Видов предпринимательской деятельности» было изменено.

В действующей редакции приложения «Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов при применении упрощенной системы налогообложения» указаны по двум классификаторам: по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (КДЕС РЕД. 1) и по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2014
(ОКВЭД) (КДЕС РЕД. 2).

Согласно пункту 2 приказа Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст «О принятии и введении в действие Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД2) ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2) и Общероссийского классификатора продукции

по видам экономической деятельности (ОКПД2) ОК 034-2014 (КПЕС 2008)» Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД) ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1) отменен с 1 января 2017 года.

В связи с чем, Областным законом РО от 26.12.2016 № 839-ЗС «О внесении изменений в статьи 9.1 и 15 Областного закона «О региональных налогах и некоторых вопросах налогообложения в Ростовской области» статья 15 была дополнена текстом следующего содержания: «6. Положения настоящего Областного закона, устанавливающие при применении упрощенной системы налогообложения возможность применения налоговой ставки в размере 0 процентов для налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению **в соответствии** с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (КДЕС РЕД. 1), применяются к правоотношениям, возникшим до 1 января 2017 года.».

Из буквального прочтения действующей редакции части 6 статьи 15 Областного закона № 843-ЗС следует, что применение «нулевой» ставки при применении УСН прекращается в отношении видов деятельности, поименованных в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (КДЕС РЕД. 1).

Что касается видов предпринимательской деятельности в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению, в отношении которых в соответствии с частью 2 статьи 11 Областного закона № 843-ЗС устанавливается налоговая ставка в размере 0 процентов при применении УСН, то они указаны в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности ОК 029-2014 (ОКВЭД) (КДЕС РЕД. 2).

В ОКВЭД использован иерархический метод классификации и последовательный метод кодирования. Кодовое обозначение для идентификации группировок видов экономической деятельности состоит из двух - шести цифровых знаков.

Минэкономразвития России подготовлены переходные ключи, определяющие соответствие одних общероссийских классификаторов другим классификаторам. Указанные ключи размещены в сети Интернет по адресу: http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/classificators/ .

Кроме того, при определении возможности применения налоговых каникул необходимо исходить из того, что виды экономической деятельности, в отношении которых может применяться «нулевая» налоговая ставка, приведены в приложении к вышеназванному Областному закону № 843-ЗС в детализации от класса (2 знака) до вида экономической деятельности (6 знаков).

Например, согласно пункту 15 названного приложения налоговая ставка в размере 0% при применении УСН с объектом налогообложения «доходы» предусмотрена по коду подкласса 43.9 «Работы строительные специализированные» Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2014 (ОКВЭД) (КДЕС РЕД. 2).

Следовательно, действие пункта 2 статьи 11 Областного закона Ростовской области № 843-ЗС также распространяется на виды экономической деятельности, указанные в детализированных группах 43.91 и 43.99, а также в подгруппах 43.99.1 - 43.99.9.

На практике у налогоплательщиков возникают вопросы о возможности сохранения «нулевой» налоговой ставки в случаях если индивидуальный предприниматель в первый год не осуществлял вид деятельности, в отношении которого могут применяться «налоговые каникулы», не получал доходы или льготируемые доходы составили в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) менее 70 процентов.

Если доходы в первый год не были получены или не была выдержана указанная пропорция, ИП не теряет права на применение налоговых каникул во втором налоговом периоде при условии соблюдения установленного критерия – получения дохода от предусмотренных Областным законом 843-ЗС видов деятельности в размере не менее 70 процентов.

Патентная система налогообложения (ПСН)

Глава 26.5 «Патентная система налогообложения» НК РФ введена с 01.01.2013 Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ. Налогоплательщиками ПСН могут быть только индивидуальные предприниматели.

На территории Ростовской области ПСН была введена с 1 января 2013 года Областным законом Ростовской области от 25.10.2012 № 955-ЗС «О внесении изменений в Областной закон «О региональных налогах и некоторых вопросах налогообложения в Ростовской области».

На основании пункта 1 статьи 346.50 НК РФ налоговая ставка для ПСН установлена в размере 6 процентов. При этом на основании пункта 3 статьи 346.50 НК РФ субъект Российской Федерации своим законом вправе установить налоговую ставку в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу этого закона и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению.

Указанные индивидуальные предприниматели вправе применять «нулевую» налоговую ставку со дня их государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя непрерывно не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет.

Виды предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах, в отношении которых применяется налоговая ставка в размере 0 процентов, устанавливаются законом субъекта Российской Федерации в соответствии с пунктом 2 и подпунктом 2 пункта 8 статьи 346.43 НК РФ на основании Общероссийского классификатора видов экономической деятельности.

Норма в отношении применения «нулевой» ставки для налогоплательщиков ПСН

предусмотрена статьей 9.2 Областного закона № 843-ЗС, которая также была введена Областным законом РО от 23.06.2015 № 374-ЗС и действует до 1 января 2021 года.

Первоначально дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам, устанавливался в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению (ОКУН),

В связи с его отменой с 2017 года при определении видов экономической деятельности следует руководствоваться ОКВЭД КДЕС РЕД. 2.

По состоянию на 01.01.2018 года ПСН на территории Ростовской области применяется в отношении 69 видов предпринимательской деятельности.

Нулевая налоговая ставка при применении ПСН устанавливается для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению по видам предпринимательской деятельности, указанным в строках в строках 1 - 8, 12 - 16, 20, 21, 28, 49, 50, 52 - 55,

59
-
61
,
63 таблицы статьи 9.1
Областного закона № 843-ЗС.

Таким образом, не применяется «нулевая» ставка в отношении таких видов деятельности, как ремонт и техническое обслуживание автомобилей, оказание услуг по перевозке, услуг по приему вторичного сырья, ветеринарных услуг, услуг по сдаче в аренду недвижимого имущества и некоторых других бытовых услуг.

Пунктом 3 статьи 346.50 НК РФ предусмотрено, что виды предпринимательской деятельности в сфере бытовых услуг населению, в отношении которых устанавливается налоговая ставка в размере 0%, устанавливаются субъектами Российской Федерации в соответствии с пунктом 2 и подпунктом 2 пункта 8 статьи 346.43 НК РФ на основании
кодов
видов деятельности в соответствии с Общероссийским
классификатором
видов экономической деятельности и (или)
кодов
услуг в соответствии с Общероссийским
классификатором
продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, определяемых Правительством Российской Федерации.

Указанные коды приведены в распоряжении Правительства РФ от 24.11.2016 № 2496-р «Об утверждении кодов видов деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам, и кодов услуг в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, относящихся к бытовым услугам».

Поскольку определение вида предполагаемой к осуществлению деятельности и, соответственно, кода деятельности возлагается на налогоплательщика и не относится к компетенции налоговых органов, ФНС России в письме от 27.05.2016 № СД-3-3/2408@ рекомендовала по всем вопросам, касающимся применения общероссийских классификаторов, обращаться в Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии (Росстандарт) и Федеральную службу государственной

статистики (Росстат).

В случае, если налогоплательщик осуществляет виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН с налоговой ставкой в размере 0%, и иные виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН с налоговой ставкой в размере 6%, или применяет иной режим налогообложения, этот налогоплательщик обязан вести раздельный учет доходов.

Согласно пункту 5 статьи 346.45 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ налогоплательщик считается утратившим право на применение ПСН и перешедшим на общий режим налогообложения (на упрощенную систему налогообложения, на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (в случае применения налогоплательщиком соответствующего режима налогообложения) с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн. рублей.

Корректировка вышеуказанного предельного размера годового дохода на коэффициент-дефлятор НК РФ не предусмотрена.

По вопросу определения предельной величины доходов от реализации Министерство финансов Российской Федерации письмом от 08.06.2017 № 03-11-09/35718 сообщило, что индивидуальный предприниматель, применяющий одновременно ПСН и упрощенную систему налогообложения (УСН), считается утратившим право на применение ПСН и перешедшим по видам предпринимательской деятельности, по которым применялась ПСН, на УСН с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае, если с начала календарного года доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, по обоим указанным специальным налоговым режимам превысили 60 млн. рублей.

Указанное письмо было доведено до территориальных налоговых органов письмом ФНС России от 15.06.2017 № СД-4-3/11331@.

В том случае, если по каким-то причинам налогоплательщик ПСН, имеющий право на применение «нулевой» налоговой ставки, при подаче заявления на получение патента этим правом не воспользовался, то он вправе вернуть сумму уплаченного налога при применении ПСН с учетом положений статьи 78 НК РФ.

Обоснованием служит пункт 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Согласно пункту 1 статьи 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В силу пункта 2 этой статьи налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Кодексом .

При применении статьи 56 НК РФ в случае возникновения спора о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде.

Поэтому право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки (в части льгот, имеющих отношение к предмету проводимой проверки и проверяемому

налоговому периоду) либо заявления в налоговый орган при уплате налога на основании налогового уведомления.

Поскольку форма налоговой отчетности для ПСН не предусмотрена, то в качестве документа, на основании которого могут быть изменены налоговые обязательства индивидуального предпринимателя, следует использовать форму заявления на получение патента. Патент также подлежит замене.

В соответствии со статьей 346.49 НК РФ налоговым периодом при применении ПСН признается календарный год, если иное не установлено пунктами 2 и 3 указанной статьи. Если патент выдан на срок менее календарного года, то налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

Следовательно, если впервые зарегистрированный предприниматель подал заявление не на полный календарный год, а, например, на один месяц (октябрь 2017 года) и затем еще на два месяца (ноябрь и декабрь 2017 года), то исходя из статьи 346.49 НК РФ, данный предприниматель применял ПСН непрерывно в течение двух налоговых периодов.

При выборе им в 2018 году ПСН налоговая ставка в размере 0% не применяется, а исчисление налога производится по общеустановленной налоговой ставке 6 процентов.

Проблема в применении «нулевой» налоговой ставки возникает в том, что в случае осуществления предпринимательской деятельности с даты регистрации в качестве индивидуального предпринимателя этой датой, как правило, не является первое число месяца. Следовательно, срок окончания патента будет также являться не последнее число месяца календарного года.

При этом, как указано выше, НК РФ содержит условие применения «нулевой» налоговой ставки - непрерывность применения не более двух налоговых периодов.

Если физическое лицо впервые зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, применяло по одному из видов предпринимательской деятельности ПСН, например, с 25 октября 2017 года и по 25 декабря 2017 года с налоговой ставкой в размере 0%, то за период с 26 декабря по 31 декабря 2017 года исчисление налогов должно производиться в соответствии с общим режимом налогообложения (или УСН).

С 1 января 2018 года этот индивидуальный предприниматель вправе получить новый патент со сроком его действием до конца календарного года, применяя «нулевую» налоговую ставку.