Статья: Налоговые каникулы для ИП: когда можно законно не платить налоги (Никитин А.Ю.) ("Главная книга", 2020, N 19)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 27.10.2020

"Главная книга", 2020, N 19

НАЛОГОВЫЕ КАНИКУЛЫ ДЛЯ ИП: КОГДА МОЖНО ЗАКОННО НЕ ПЛАТИТЬ НАЛОГИ

В большинстве регионов новоиспеченные ИП, применяющие УСН и ПСН, могут не платить налоги по этим спецрежимам. Предполагалось, что нормы НК, позволяющие регионам вводить нулевую ставку на первые 2 года работы, будут действовать с 2015 г. до конца 2020 г. Но недавно этот срок продлили, и теперь налоговые каникулы "живут" по 2023 г. включительно. Так что самое время вспомнить, что это такое, как ими воспользоваться и какие сложности возникают при их применении.

Условия применения нулевой ставки

Для того чтобы ИП мог воспользоваться правом на налоговые каникулы, необходимо выполнение ряда условий. Причем основные требования к претенденту на нулевую ставку прописаны в НК, а дополнительные могут вводиться вместе с каникулами - по решению властей региона. Итак, по общему правилу вы можете применять налоговые каникулы по УСН/ПСН со дня регистрации, если <1>:

- вы зарегистрировались в качестве ИП впервые после вступления в силу соответствующего регионального закона. В то же время если власти субъекта РФ распространили действие закона на более ранний период, то на налоговые каникулы могут претендовать и те ИП, которые зарегистрировались в этот период. Допустим, ИП зарегистрировался в феврале, а региональный закон о налоговых каникулах вступил в силу в марте, но с указанием, что его

действие распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января этого года. Хотя регистрация ИП произошла раньше вступления регионального закона в силу, ИП все равно имеет право применять нулевую ставку с момента регистрации <2>;

- вы ведете деятельность в производственной, социальной, научной сфере или в сфере бытовых услуг населению либо оказываете гостиничные услуги на УСН. Конкретный перечень видов деятельности в этих сферах устанавливается в региональном законе в соответствии с кодами ОКВЭД2, а по бытовым услугам - еще и по ОКПД2 <3>;

- на УСН по итогам года доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) в рамках бизнеса, по которому применялась ставка в размере 0%, в общем объеме доходов составляет не менее 70%. Внереализационные доходы в расчете для целей применения нулевой ставки не учитываются.

Если ИП ведет и иную деятельность на упрощенке, помимо той, которая облагается по нулевой ставке, то для проверки соблюдения условия о 70%-й доле доходов целесообразно вести раздельный учет доходов, облагаемых по нулевой и ненулевой ставкам. Порядок раздельного учета для этих целей не установлен. Минфин рекомендует делать это в книге учета доходов и расходов <4>. Для этого можно ввести в нее дополнительную графу.

Внимание! *В период применения нулевой ставки "доходно-расходные" упрощенцы не уплачивают и минимальный налог.*

Региональные власти могут установить

дополнительные ограничения для применения нулевой ставки по средней численности работников и (или) предельному размеру доходов от реализации по виду деятельности, облагаемому по нулевой ставке. Например, в Санкт-Петербурге и Севастополе применять нулевую ставку по налогу при УСН могут только ИП, у которых средняя численность работников не превышает 15 человек. А в Севастополе действует еще и ограничение по доходам от деятельности, облагаемой по нулевой ставке, - 60 млн руб. <5>

Других ограничений для использования налоговых каникул нет. Поэтому, к примеру, если ИП станет учредителем ООО, это не помешает ему применять нулевую ставку по УСН <6>.

Если условия применения нулевой ставки будут нарушены, то за налоговый период, в котором нарушение имело место, "упрощенный" налог или налог при ПСН придется рассчитать на общих основаниях <7>.

<1> п. 4 ст. 346.20, п. 3 ст. 346.50 НК РФ.

<2> Постановление АС УО от 27.07.2016 N Ф09-7792/16.

<3> Письмо Минфина от 20.03.2020 N 03-11-11/22072.

<4> Письмо Минфина от 08.11.2016 N 03-11-11/65336.

<5> ст. 1-1 Закона г. Санкт-Петербурга от 05.05.2009 N 185-36; ст. 3 Закона г. Севастополя от

25.10.2017 N 370-ЗС.

<6> Письма Минфина от 27.09.2018 N 03-11-11/69303, от 23.03.2015 N 03-11-10/15651 (п. 3).

<7> п. 4 ст. 346.20, п. 3 ст. 346.50 НК РФ.

Если вы стали ИП не в первый раз

Если гражданин когда-то вел предпринимательскую деятельность, но прекратил ее, а затем вновь зарегистрировался в качестве ИП **впервые после** принятия регионального закона о нулевой ставке, то он вправе применять налоговые каникулы по УСН/ПСН.

Раньше налоговики отказывали в нулевой ставке вновь зарегистрированным ИП, которые когда-либо уже имели такой статус, а судебная практика по этому вопросу была противоречивой. Однако судьи ВС решили: нельзя толковать НК таким образом, что человек может применять нулевую ставку по УСН/ПСН, только если он вообще впервые за всю свою жизнь зарегистрировался как ИП. Такой подход не отвечал бы принципу равенства налогоплательщиков, приводя к необоснованной дифференциации их прав. Эту позицию приводит теперь в своих разъяснениях и Минфин <8>.

Кстати, если ИП снялся с учета в начале года, а региональный закон о нулевой ставке был принят в середине того же года, после чего гражданин вновь зарегистрировался в качестве ИП, то это тоже не повод для отказа в выдаче "бесплатного" патента <9>.

Но, конечно, ни НК, ни Минфин, ни судебная практика не допускают возможности неоднократного

применения налоговых каникул после вступления в силу соответствующего регионального закона путем снятия с учета и повторной регистрации в качестве ИП <10>. Если ИП снялся с учета после того, как в регионе ввели налоговые каникулы, а потом зарегистрировался снова, то это может рассматриваться как злоупотребление правом. В таком случае применять налоговые каникулы бизнесмену, скорее всего, не разрешат. Даже если при первоначальной регистрации он фактически не вел деятельность <11>.

Некоторые ИП прибегают и к более изощренным способам для того, чтобы продолжить применение нулевой ставки. Например, один бизнесмен пытался с этой целью вести деятельность через свою супругу, зарегистрировавшуюся в качестве ИП после того, как у него самого налоговые каникулы закончились. Но ничего не получилось, и налог при УСН начислили самому ИП. Налоговики доказали, что фактически весь бизнес по производству и продаже пиломатериалов он продолжал вести сам. В частности, супруга имела дело с теми же покупателями, что и муж, использовала при ведении деятельности его имущество, а выручка на ее расчетный счет стала поступать раньше, чем она заключила первую сделку по закупке леса <12>.

<8> п. 14 Обзора, утв. Президиумом ВС 04.07.2018; Письма Минфина от 22.03.2019 N 03-11-11/19514, от 15.01.2019 N 03-11-11/904.

<9> Постановление 16 ААС от 30.01.2017 N 16АП-5333/2016.

<10> Письма Минфина от 24.05.2019 N

03-11-11/37588, от 18.12.2017 N 03-11-12/84423.

<11> Постановление АС УО от 27.12.2018 N Ф09-8242/18.

<12> Постановление АС УО от 12.02.2019 N Ф09-9027/18.

Сколько длятся налоговые каникулы

ИП может применять нулевую ставку непрерывно в течение двух налоговых периодов **со дня госрегистрации** и - уточняется для ПСН - в пределах 2 календарных лет. То есть правила для бизнесменов на УСН и на патенте звучат почти одинаково, но вот наполнение их существенно различается.

На УСН налоговый период равен календарному году <13>. Так что здесь все довольно просто. Скажем, если человек зарегистрировался в качестве ИП 15 апреля 2019 г. и перешел на УСН со дня госрегистрации, он вправе применять нулевую ставку с 15.04.2019 по 31.12.2020. С 1 января 2021 г. его налоговые каникулы закончатся.

Если бизнесмен перешел на упрощенку не сразу, то право на использование налоговых каникул сохраняется. Но с учетом ограничения по количеству налоговых периодов с даты регистрации. То есть если вы зарегистрировались в качестве ИП в ноябре 2019 г., а на УСН перешли с 2020 г., то сможете применять нулевую ставку только в течение 2020 г. А вот с 01.01.2021 будете платить "упрощенный" налог, как все. Ведь это будет для вас уже третий налоговый период <14>.

Внимание! *Если вы хотите получить патент на период, не кратный месяцу (например, с 14.09.2020 по 31.12.2020), воспользуйтесь формой заявления 26.5-1, рекомендованной ФНС <15>. В утвержденную форму необходимые изменения пока не внесены.*

С патентом несколько сложнее. В отличие от УСН на ПСН налоговый период может быть равен как календарному году, так и 1 месяцу (максимальный и минимальный сроки действия патента). Получается, в зависимости от того, на какой срок вы получите патент, налоговые каникулы на ПСН могут длиться от 2 месяцев до 2 лет <16>. Но, как и на УСН, бесплатные патенты будут давать вам только в первые 2 календарных года после регистрации. То есть если вы зарегистрировались, к примеру, в конце 2019 г., этот год тоже зачтется в льготный период. И на 2021 г. патент с нулевой ставкой уже не дадут <17>.

Еще один момент, на который нужно обратить внимание, особенно при использовании налоговых каникул на ПСН, - это соблюдение принципа непрерывности. Если вы приобретете патенты, между сроками действия которых будут перерывы, то лишитесь права на использование каникул по второму патенту <18>.

Приведем пример. Допустим, ИП зарегистрировался в декабре 2019 г. и приобрел первый патент на 6 месяцев (с 01.01.2020 по 30.06.2020). После окончания срока действия этого патента он не успел вовремя подать заявление на получение нового патента с 01.07.2020 и решил, что снова перейдет на ПСН с сентября. Но в таком случае ИП теряет право на применение нулевой ставки по второму патенту.

Кстати, раньше предприниматели часто

допускали перерыв между сроками действия патентов вынужденно. Ведь до внесения в прошлом году изменений в ст. 346.51 НК патент можно было получить только на период, кратный месяцу. Поэтому ИП мог получить первый патент, срок действия которого заканчивался, скажем, в середине декабря. И если в такой ситуации ИП получал новый патент с начала следующего года, то терял право на нулевую ставку из-за перерыва между патентами. А если брал патент на декабрь, то получалось, что таким образом он использовал второй льготный налоговый период по ПСН и все равно при получении очередного патента должен был платить "патентный" налог на общих основаниях. Теперь патент может выдаваться с любого числа месяца, указанного ИП в заявлении на получение патента, на любое количество дней, но не менее месяца и в пределах календарного года выдачи <19>.

<13> п. 1 ст. 346.19, п. 4 ст. 346.20 НК РФ.

<14> Письмо Минфина от 23.03.2015 N 03-11-10/15651 (п. 1).

<15> Письмо ФНС от 18.02.2020 N СД-4-3/2815@.

<16> п. 5 ст. 346.45, ст. 346.49, п. 3 ст. 346.50 НК РФ.

<17> Письмо Минфина от 23.03.2015 N 03-11-10/15651 (п. 2).

<18> Письмо Минфина от 17.10.2016 N 03-11-09/60291 (п. 1).

<19> Письмо ФНС от 02.03.2020 N СД-4-3/3560.

Как начать использовать налоговые каникулы

На УСН каким-либо образом заранее уведомлять инспекцию о том, что вы применяете нулевую ставку, не нужно <20>. Главное, чтобы у вас выполнялись все условия для ее применения - как федеральные, так и региональные. В течение года вы просто не платите авансовые платежи по налогу при УСН. А по окончании года сдадите декларацию, в которой проставите нулевую ставку налога <21>:

- по кодам строк 120 - 123 раздела 2.1.1 при объекте налогообложения "доходы";

- по кодам строк 260 - 263 раздела 2.2 при объекте налогообложения "доходы минус расходы".

И даже если в течение года вы уплачивали авансовые платежи, а по окончании года узнали, что имеете право на применение нулевой ставки, можете без проблем эти платежи зачесть в счет будущих налогов или вернуть, подав заявление о возврате. В сопроводительной записке к нему поясните, что имеете право на нулевую ставку. А если уже подали декларацию с исчисленной суммой налога, то просто подайте уточненку и заявление о возврате излишне уплаченного налога.

На ПСН предприниматель сообщает о своем намерении использовать право на налоговые каникулы, указывая ставку в размере 0% и ссылку на норму регионального закона в соответствующих полях на странице 002 заявления по форме 26.5-1 <22>. И если все условия применения нулевой ставки выполняются,

первые два патента будут у ИП бесплатными.

А что если ИП узнал о своем праве на налоговые каникулы уже после получения на руки патента с исчисленной к уплате суммой налога? До начала срока действия патента его можно просто вернуть в ИФНС и оперативно подать новое заявление <23>. Но если заявление подано вместе с документами, представляемыми при госрегистрации ИП, так сделать не получится. Ведь тогда патент будет действовать с даты госрегистрации <24>. И на руки ИП получит уже действующий патент. В дальнейшем инспекторы могут ссылаться на то, что механизм обнуления "патентного" налога для такой ситуации не предусмотрен, а ИП сам фактически отказался от своего права на налоговые каникулы, когда указал в заявлении ненулевую ставку налога.

Тем не менее налоговики в некоторых регионах считают, что ошибочное указание ненулевой ставки в заявлении на получение патента не лишает предпринимателя права на налоговые каникулы. И что в таком случае ИП может подать уточненное заявление. После чего инспекция должна решить, правомерно ли применение нулевой ставки в этом конкретном случае в принципе, и, если ответ будет положительным, произвести перерасчет стоимости патента. На наш взгляд, это справедливо. И скорее всего, иной подход не будет поддержан судом.

Известен спор, где ИП не заявлял о своем праве на нулевую ставку и получил два патента подряд с исчисленной суммой налога к уплате. Первый был получен на июль - декабрь 2015 г., второй - на весь 2016 г. Однако в начале 2016 г. бизнесмен обратился в инспекцию с заявлением о перерасчете стоимости

патентов и возврате излишне уплаченного налога в связи с применением нулевой ставки. Инспекция отказала, причем сослалась не на нарушение порядка заявления права на нулевую ставку, а на то, что гражданин зарегистрировался в качестве ИП раньше вступления в силу соответствующего регионального закона. Но суд указал, что этот закон распространялся и на правоотношения, возникшие с 01.01.2015, и на этом основании признал требования ИП законными <25>. Правда, в этом случае суд не рассматривал вопрос о том, что ИП не заявил о своем праве на нулевую ставку, когда получал патент.

Но полагаем, что техническая сторона вопроса в этой ситуации не должна сильно интересовать судей. И возможно, даже если инспекция попыталась бы мотивировать отказ тем, что ИП изначально не заявил о своем праве на нулевую ставку, вердикт суда был бы таким же.

Ведь по НК для начала использования нулевой ставки на ПСН не требуется предпринимать каких-либо действий. Заявление на получение патента подается для перехода на ПСН в принципе, это не заявление на льготу. Поэтому ошибка, допущенная при заполнении заявления на получение патента, на наш взгляд, не может расцениваться как нарушение условий для применения нулевой ставки, лишающее предпринимателя права на использование налоговых каникул. Но во избежание разногласий с налоговой инспекцией лучше подобных ошибок не допускать. И заранее выяснять, будете ли вы иметь право на налоговые каникулы после регистрации ИП с учетом вашего вида деятельности и иных условий применения нулевой ставки.

<20> Письмо Минфина от 22.05.2018 N 03-11-11/34486.

<21> Письмо Минфина от 31.03.2020 N 03-11-11/25461.

<22> п. 21 Порядка заполнения заявления, утв. Приказом ФНС от 11.07.2017 N ММВ-7-3/544@.

<23> Письмо Минфина от 20.02.2015 N 03-11-12/8152.

<24> пп. 2, 3 ст. 346.45 НК РФ.

<25> Постановление АС УО от 27.07.2016 N Ф09-7792/16.

Начали работать на УСН с нулевой ставкой, а дохода не было

Что если ИП начал работать на УСН и намеревался применять нулевую ставку, но доходов в отчетном периоде не получил? Например, потому что деятельность была начата в конце года и были только расходы. Или не было ни доходов, ни расходов, что, к сожалению, для многих актуально в 2020 г. Тогда по итогам года ИП подаст декларацию либо с нулевыми показателями, либо с убытком. Сможет ли он после этого применять нулевую ставку в следующем году, учитывая, что по итогам первого года у него не будет выполняться условие о 70%-й доле дохода, облагаемого по нулевой ставке, в общей сумме дохода?

Выполнение требования по структуре дохода

проверяется отдельно за каждый год

Косолапов Александр Ильич, государственный советник РФ 1 класса

- Во время налоговых каникул ИП вправе применять ставку по налогу при УСН в размере 0% со дня госрегистрации непрерывно в течение двух налоговых периодов. При этом по итогам налогового периода доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при ведении видов деятельности, в отношении которых применялась нулевая ставка, в общем объеме доходов от реализации должна быть не менее 70% <26>.

Это условие должно выполняться отдельно за каждый налоговый период по УСН, когда применяется нулевая ставка. То есть его невыполнение по итогам первого для ИП налогового периода не влечет утраты права на применение нулевой ставки по УСН в следующем году.

Получается, даже если в первый год работы у вас были доходы только от деятельности, которая облагается налогом при УСН по обычной ставке, это не помешает вам применять нулевую ставку в следующем году.

А какую ставку указать в декларации по УСН за первый год деятельности, если дохода не было? Полагаем, это не имеет большого значения. Ведь ИП не обязан применять нулевую ставку с момента регистрации, он может перейти на УСН/ПСН позже, в пределах двухлетнего срока налоговых каникул. И даже если по итогам первого года деятельности на УСН по каким-то причинам ИП исчислил "упрощенный" налог по ненулевой ставке, он, по мнению Минфина, может

воспользоваться налоговыми каникулами в следующем году <27>.

Так что независимо от того, указал ИП в нулевой декларации за первый год нулевую или обычную ставку, он сможет воспользоваться нулевой ставкой в следующем году, если будет выполняться условие о 70%-й доле дохода.

<26> п. 4 ст. 346.20 НК РФ.

<27> Письмо Минфина от 23.04.2018 N 03-11-11/27117.

Налоговые каникулы и переходный период по УСН

Начиная со следующего года для упрощенцев, незначительно превысивших предельные показатели по доходам и численности работников, устанавливается переходный период: они получат возможность остаться на УСН с уплатой налога по более высокой ставке.

Напомним, разрешено остаться на УСН тем упрощенцам, доход которых не превысит 200 млн руб., а средняя численность работников - 130 человек <28>. С начала квартала, в котором доход превысил 150 млн руб. или средняя численность работников превысила 100 человек, упрощенец будет уплачивать налог при УСН по повышенной ставке 8% или 20% - в зависимости от выбранного им объекта налогообложения <29>.

А что если ИП на момент выхода за рамки базовых ограничений использовал право на применение нулевой ставки? Полагаем, он сможет применять

нулевую ставку в отношении дохода, полученного до того квартала, в котором поступления превысили 150 млн руб. или численность работников превысила 100 человек. А с суммы дохода, полученной после превышения базовых ограничений, должен будет уплатить налог при УСН по повышенной ставке <30>.

ИП может применять нулевую ставку до того квартала, в котором превышены базовые ограничения

Косолапов Александр Ильич, государственный советник РФ 1 класса

- Со следующего года суммы авансовых платежей и налога исчисляются раздельно за отчетный период, в котором не были превышены ограничения по доходам в размере 150 млн руб. и средней численности работников в размере 100 человек, и за отчетный период, в котором такие ограничения были превышены, но остались в пределах 200 млн руб. по доходам и 130 человек по численности работников. По итогам отчетного (налогового) периода исчисляется сумма авансового платежа (налога) путем суммирования этих двух величин <31>.

Согласно новой редакции ст. 346.20 НК налоговые ставки применяются раздельно по таким периодам. Ставка в размере 0% предпринимателем, использующим право на налоговые каникулы, применяется за период, в котором не были превышены базовые ограничения.

При этом если превышение допущено уже в I квартале, то повышенные налоговые ставки (8% или 20%) применяются для всего календарного года.

* * *

Отметим, что использование налоговых каникул не дает предпринимателю привилегий по сравнению с обычными упрощенцами или ИП на ПСН по части уплаты иных обязательных платежей. В частности, на время каникул ИП не освобождается от уплаты транспортного и земельного налогов (при наличии такого имущества), страховых взносов за себя и за работников.

<28> пп. 4, 4.1 ст. 346.13 НК РФ (ред., действ. с 01.01.2021).

<29> пп. 1.1, 2.1 ст. 346.20 НК РФ (ред., действ. с 01.01.2021).

<30> подп. "е" п. 4 ст. 1 Закона от 31.07.2020 N 266-ФЗ.

<31> пп. 1, 3, 4 ст. 346.21 НК РФ (ред., действ. с 01.01.2021).

А.Ю. Никитин
Эксперт по бухгалтерскому учету
и налогообложению

Подписано в печать

18.09.2020

Документ предоставлен КонсультантПлюс