

## **ПРАКТИЧЕСКИЙ КОММЕНТАРИЙ ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА С 2013 ГОДА**

При подготовке материала учтены изменения налогового законодательства на 27.11.2012

Исключительные права на представленный материал принадлежат АО "КонсультантПлюс"

Ежегодно налоговое законодательство претерпевает многочисленные изменения. Прошедший год не стал исключением, и ряд поправок, внесенных в Налоговый кодекс РФ в течение года, вступит в силу с 1 января 2013 г. Наиболее значимое изменение, касающееся всех налогоплательщиков-организаций, состоит в том, что в налоговый орган им нужно представлять только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность (за исключением тех, которые не обязаны вести бухучет). Основная масса поправок направлена на стимулирование развития малого бизнеса, а также сельскохозяйственного производства. В связи с этим усовершенствованы действующие специальные налоговые режимы (ЕСХН, УСН, ЕНВД) и введен новый - патентная система налогообложения, которая заменит действующую УСН на основе патента, применяемую индивидуальными предпринимателями в соответствии со [ст. 346.25.1 НК РФ](#).

Узнать о наиболее существенных изменениях налогового законодательства и не пропустить важную информацию налогоплательщикам поможет новый выпуск ежегодного Практического комментария, в котором рассмотрены и разъяснены основные нововведения.

### **Уплата и взыскание налогов, налоговые проверки, привлечение к налоговой ответственности (часть первая Налогового кодекса РФ)**

**Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ,  
Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ**

#### **1. Организации должны сдавать в инспекцию только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность**

С 1 января 2013 г. организации (за исключением тех, которые не обязаны вести бухучет) должны представлять в налоговый орган только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность ([подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ](#)). С 2013г

Кроме того, в [подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ](#) определен срок подачи годовой отчетности. Напомним, что ранее он был установлен не в Налоговом кодексе РФ, а в Федеральном законе от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и указывался в днях ([п. 2 ст. 15](#) Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ).

Теперь годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность нужно представлять не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, то есть не позднее 31 марта. При этом необходимо учитывать, что если последний день срока приходится на выходной или нерабочий праздничный день, то днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день ([п. 7 ст. 6.1 НК РФ](#)). Так, 31 марта 2013 г. - воскресенье, следовательно, последним днем подачи годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в 2013 г. является 1 апреля (понедельник). Следует отметить, что согласно новому закону о бухучете обязательный экземпляр указанной отчетности органу государственной статистики необходимо представить также не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода ([ч. 2 ст. 18](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Напомним, что до недавних пор был спорным вопрос о том, в каких днях (рабочих или календарных) исчисляется срок подачи бухгалтерской отчетности. Как уже отмечалось, в Налоговом кодексе РФ срок указан не был. А согласно [п. 2 ст. 15](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ годовую бухгалтерскую отчетность следовало представлять в течение 90 дней по окончании года. Минфин России в [Письме](#) от 28.09.2012 N 03-02-07/1-233 разъяснял, что в данном случае речь идет о календарных днях. Объяснялось это следующим. Особенности исчисления сроков, установленные [ст. 6.1 НК](#)

РФ, не применяются при расчете сроков, определенных Федеральным [законом](#) от 21.11.1996 N 129-ФЗ, поскольку последний не входит в состав законодательства о налогах и сборах. Отдельные арбитражные суды разделяли точку зрения финансового ведомства (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.02.2012 N [A10-3546/2010](#) ([Определением](#) ВАС РФ от 14.05.2012 N ВАС-2658/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Западно-Сибирского округа от 30.07.2012 N [A75-7953/2011](#)). Однако некоторые арбитражные суды признавали: срок сдачи годовой бухгалтерской отчетности можно исчислять в рабочих днях. При этом суды указывали, что привлекая лицо к ответственности за правонарушение, предусмотренное Налоговым [кодексом](#) РФ, инспекция должна применять порядок определения срока исполнения требования, вытекающего из налогового законодательства. В соответствии с [п. 6 ст. 6.1](#) НК РФ срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если он не установлен в календарных. Такой подход отражен в Постановлениях ФАС Центрального округа от 29.02.2012 N [A68-4627/11](#), ФАС Северо-Западного округа от 06.06.2012 N [A56-7883/2011](#), от 03.11.2011 N [A56-7885/2011](#).

## **2. В перечень понятий, используемых для целей налогового законодательства, введен термин "коэффициент-дефлятор"**

[Пункт 2 ст. 11](#) НК РФ, в котором приведены понятия, используемые для целей налогового законодательства, дополнен термином "коэффициент-дефлятор". Это показатель, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый путем умножения коэффициента-дефлятора, применявшегося в предшествующем календарном году, на коэффициент, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Напомним, что корректирующий коэффициент-дефлятор применяется, в частности, для целей НДС, ЕНВД, УСН и патентной системы налогообложения.

По общему правилу, установленному [п. 2 ст. 11](#) НК РФ, коэффициенты-дефляторы определяются Минэкономразвития России в соответствии с данными государственной статистической отчетности и должны быть официально опубликованы в "Российской газете" не позднее 20 ноября года, в котором они устанавливаются. Следует отметить, что на 2013 г. коэффициент-дефлятор для целей УСН и патентной системы установлен [ч. 4 ст. 8](#) Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ в размере, равном единице.

Введение единого понятия коэффициента-дефлятора позволит исключить неоднозначность его толкования. Напомним, что подобная проблема возникала, в частности, при применении коэффициента для целей УСН. Так, из [абз. 2 п. 2 ст. 346.12](#) НК РФ (в редакции, действовавшей до 22 июля 2009 г.) следовало, что величина предельного дохода для перехода на УСН индексировалась на коэффициент-дефлятор, установленный на текущий год, а также на ранее применявшиеся коэффициенты. Аналогично осуществлялась и индексация предельного размера дохода, ограничивающего право на применение УСН ([п. 4 ст. 346.13](#) НК РФ). Однако, по мнению Минфина России, для определения предельной величины дохода для перехода на УСН нужно было использовать только коэффициент, который установлен на текущий год, поскольку при его определении учитывался коэффициент за прошлый год (Письма от 31.08.2009 N [03-11-06/2/168](#), от 31.08.2009 N [03-11-06/2/169](#), от 31.08.2009 N [03-11-06/2/170](#), от 31.08.2009 N [03-11-09/292](#), от 28.08.2009 N [03-11-06/2/166](#), от 27.08.2009 N [03-11-06/2/164](#)). Президиум ВАС РФ точку зрения финансового ведомства не разделил. В [Постановлении](#) от 12.05.2009 N 12010/08 он пришел к выводу, что для целей УСН коэффициенты-дефляторы должны перемножаться. В дальнейшем ФНС России рекомендовала нижестоящим налоговым органам учитывать в работе позицию ВАС РФ ([Письмо](#) от 03.07.2009 N ШС-22-3/539@).

## **Выводы**

1. Организации (за исключением тех, которые не обязаны вести бухучет) должны представлять в налоговый орган только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Срок ее подачи - не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, то есть по 31

марта включительно ([подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ](#)).

## **Налог на добавленную стоимость ([глава 21 НК РФ](#))**

### **Федеральный закон от 02.10.2012 N 161-ФЗ**

#### **1. Реализация племенного скота облагается НДС по ставке 10 процентов**

С 1 января 2013 г. [п. 2 ст. 164 НК РФ](#) дополнен [подп. 5](#), в соответствии с которым реализация племенного скота (в том числе свиней, овец, коз и лошадей), семени и эмбрионов этих животных, а также племенных яиц облагается НДС по ставке 10 процентов. Данная норма действует по 31 декабря 2017 г. включительно ([п. 3 ст. 3](#) Федерального закона от 02.10.2012 N 161-ФЗ).

Напомним, что ранее льгота по НДС в отношении племенного скота применялась только при его передаче в лизинг с правом выкупа ([ст. 26.3](#) Федерального закона от 05.08.2000 N 118-ФЗ). Однако арбитражные суды признавали, что реализация племенного скота облагалась НДС по ставке 10 процентов на основании [абз. 2 подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ](#) (см., например, [Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.10.2007 N А03-2233/07-31 \(Определением ВАС РФ от 24.03.2008 N 952/08](#) отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)). Дополнительные материалы см. в [Энциклопедии спорных ситуаций по НДС](#).

Кроме того, ввоз племенного скота (в том числе свиней, овец, коз и лошадей), семени и эмбрионов этих животных, а также племенных яиц тоже облагается НДС по ставке 10 процентов ([подп. 5 п. 2, п. 5 ст. 164 НК РФ](#)). Следует отметить, что в период с 1 января 2007 г. до 1 января 2012 г. не облагался НДС ввоз на таможенную территорию РФ племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов перечисленных племенных животных, племенных лошадей и племенного яйца ([ст. 26.1](#) Федерального закона от 05.08.2000 N 118-ФЗ, [п. 1 ст. 1](#) Федерального закона от 24.06.2008 N 92-ФЗ). Причем это освобождение распространялось на сельскохозяйственных товаропроизводителей, соответствовавших критериям перехода на уплату ЕСХН (установлены в [п. 2 ст. 346.2 НК РФ](#)), а также на российские лизинговые организации, которые ввозили данную продукцию для ее последующей поставки указанным сельхозтоваропроизводителям. В 2012 г. эта льгота по НДС не действовала.

### **Выводы**

1. Реализация племенного скота (в том числе свиней, овец, коз и лошадей), семени и эмбрионов этих животных, а также племенных яиц облагается НДС по ставке 10 процентов ([подп. 5 п. 2 ст. 164 НК РФ](#)).

2. Ввоз племенного скота (в том числе свиней, овец, коз и лошадей), семени и эмбрионов этих животных, а также племенных яиц облагается НДС по ставке 10 процентов ([подп. 5 п. 2, п. 5 ст. 164 НК РФ](#)).

## **Налог на доходы физических лиц ([глава 23 НК РФ](#))**

### **Федеральный закон от 02.10.2012 N 161-ФЗ**

#### **1. Субсидии и гранты, предоставляемые главам крестьянских хозяйств из бюджетов бюджетной системы РФ, не облагаются НДФЛ**

Перечень не облагаемых НДФЛ доходов, установленный [ст. 217 НК РФ](#), дополнен новыми положениями, согласно которым освобождаются от налогообложения:

- гранты, полученные главами крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства, а также суммы единовременной помощи на бытовое обустройство

начинающего фермера и гранты на развитие семейной животноводческой фермы (п. 14.1 ст. 217 НК РФ);

- субсидии, предоставляемые главам крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ (п. 14.2 ст. 217 НК РФ).

Льготный порядок применяется в отношении грантов и субсидий, полученных после 1 января 2012 г. (п. 2 ст. 3 Федерального закона от 02.10.2012 N 161-ФЗ).

Следует отметить, что ранее по этому вопросу позиции ведомств не совпадали. Так, согласно разъяснениям Минфина России субсидии, полученные из бюджета субъекта РФ в рамках национального проекта, не облагаются НДС, поскольку подпадают под действие п. 3 ст. 217 НК РФ (Письмо от 14.07.2006 N 03-05-01-03/81). Однако ФНС России указывала, что перечень доходов, освобождаемых от обложения НДС, является закрытым и субсидии, предоставляемые главам крестьянских хозяйств, в него не включены (Письмо от 19.04.2006 N 04-2-02/313@).

### **Выводы**

1. Субсидии и гранты, полученные главами крестьянских (фермерских) хозяйств на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства, а также суммы единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера не облагаются НДС (п. п. 14.1 и 14.2 ст. 217 НК РФ).

### **Налог на прибыль организаций (глава 25 НК РФ)**

#### **Федеральный закон от 02.10.2012 N 161-ФЗ**

#### **1. Нулевая ставка налога на прибыль применяется сельхозтоваропроизводителями на постоянной основе**

С 1 января 2013 г. нулевую ставку налога на прибыль вправе применять на постоянной основе сельскохозяйственные товаропроизводители, отвечающие критериям, содержащимся в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, и рыбохозяйственные организации, которые соответствуют условиям, предусмотренным п. 2 и подп. 1 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ, и деятельность которых не облагается ЕСХН (п. 1.3 ст. 284 НК РФ). Указанная льгота установлена для деятельности, связанной с реализацией произведенной, а также произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции.

Напомним, что в соответствии со ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ нулевую ставку налога на прибыль такие налогоплательщики могли применять до конца 2012 г. Впоследствии планировалось применение ставки в размере 18 процентов. Однако с 1 января 2013 г. данная норма не действует (п. п. 1 - 5, 7, 9 ст. 2 Федерального закона от 02.10.2012 N 161-ФЗ).

### **Выводы**

1. Сельскохозяйственные товаропроизводители, отвечающие критериям, установленным п. 2 ст. 346.2 НК РФ, и рыбохозяйственные организации, которые соответствуют условиям, предусмотренным п. 2 и подп. 1 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ, и деятельность которых не облагается ЕСХН, вправе применять нулевую ставку по налогу на прибыль на постоянной основе в отношении деятельности, связанной с реализацией произведенной (произведенной и переработанной) сельхозпродукции (п. 1.3 ст. 284 НК РФ).

### **Налог на добычу полезных ископаемых (глава 26 НК РФ)**

**Федеральный закон от 21.07.2011 N 258-ФЗ,  
Федеральный закон от 28.11.2011 N 338-ФЗ**

## **1. С 1 января 2013 г. применяется нулевая ставка НДС при добыче кондиционных руд олова на участках недр, расположенных в Дальневосточном федеральном округе**

В отношении добычи кондиционных руд олова на участках недр, которые полностью или частично расположены на территории Дальневосточного федерального округа, введена нулевая ставка НДС (подп. 17 п. 1 ст. 342 НК РФ). Согласно установленным правилам эта ставка применяется в период с 1 января 2013 г. по 31 декабря 2017 г. включительно.

## **2. Увеличены некоторые ставки НДС**

С 1 января 2013 г. при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной применяется ставка НДС 470 руб. за 1 т (подп. 9 п. 2 ст. 342 НК РФ). В период с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно в этом случае действовала ставка 446 руб. за 1 т. Напомним, что указанная ставка корректируется с помощью специальных коэффициентов: Кц, Кв и Кз (п. п. 3, 4, 5 ст. 342 НК РФ).

Также увеличилась ставка НДС, применяемая при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья, с 556 до 590 руб. за 1 т. Эта ставка действует в период с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно.

Изменилась и ставка НДС, применяемая при добыче из всех видов месторождений углеводородного сырья газа горючего природного. Теперь она составляет 582 руб. (с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно) за 1000 куб. м газа (подп. 11 п. 2 ст. 342 НК РФ) вместо 509 руб. (с 1 января по 31 декабря 2012 г. включительно). При этом в 2013 г. налогоплательщики, в течение всего налогового периода не являющиеся собственниками объектов Единой системы газоснабжения либо организациями, в которых непосредственно и (или) косвенно участвуют собственники названных объектов (если суммарная доля такого участия составляет более 50 процентов), к установленной ставке применяют коэффициент 0,455.

## **Выводы**

1. Добыча кондиционных руд олова на участках недр, которые полностью или частично расположены на территории Дальневосточного федерального округа, облагается НДС по нулевой ставке (подп. 17 п. 1 ст. 342 НК РФ).

2. При добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной применяется ставка НДС 470 руб. за 1 т. Эта ставка, как и прежде, умножается на специальные коэффициенты (подп. 9 п. 2 ст. 342 НК РФ).

3. При добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья применяется ставка 590 руб. за 1 т (подп. 10 п. 2 ст. 342 НК РФ).

4. Добыча из всех видов месторождений углеводородного сырья газа горючего природного облагается НДС по ставке 582 руб. за 1000 куб. м газа (подп. 11 п. 2 ст. 342 НК РФ).

## **Единый сельскохозяйственный налог (глава 26.1 НК РФ)**

### **Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ**

#### **1. Изменен порядок перехода на ЕСХН**

С 2013 г. вместо заявления о переходе на уплату ЕСХН представляется уведомление (п. 5 ст. 346.2 НК РФ). Подавать его в инспекцию по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя нужно до 31 декабря (включительно) года, предшествующего переходу на уплату ЕСХН, а не как ранее: в период с 20 октября по 20 декабря (п. 1 ст. 346.3 НК РФ). Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный предприниматель могут уведомить о переходе на ЕСХН в течение 30 календарных дней с даты постановки на налоговый учет (п. 2 ст. 346.3 НК РФ).



Отметим, что ранее для этого было отведено лишь пять рабочих дней (п. 2 ст. 346.3 НК РФ в редакции, действующей до 1 января 2013 г., п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Теперь в п. 3 ст. 346.3 НК РФ прописаны последствия нарушения сроков подачи уведомления о переходе на уплату ЕСХН. Если установленные сроки не соблюдены, то организации и предприниматели не признаются плательщиками ЕСХН. Напомним, что ранее подобного положения в Налоговом кодексе РФ не содержалось. Однако в отношении вновь созданных организаций (вновь зарегистрированных предпринимателей) позиция налоговых органов была однозначной: при просрочке подачи уведомления о переходе на ЕСХН они должны применять общий режим налогообложения с даты постановки на учет в налоговом органе (Письмо ФНС России от 02.11.2010 N ШС-37-3/14713@). Суды же занимали сторону налогоплательщиков, отмечая, что применение ЕСХН носит уведомительный характер. В то же время ст. 346.3 НК РФ не содержит такого последствия несвоевременной подачи соответствующего заявления, как запрет применения ЕСХН (см., например, Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 04.02.2011 N A01-2192/2009, от 17.09.2009 N A32-20023/2008-70/250 (Определением ВАС РФ от 04.12.2009 N ВАС-15457/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)). С введением изменений в п. 3 ст. 346.3 НК РФ подобные споры исключаются.

## **2. При отсутствии доходов от сельскохозяйственной деятельности можно продолжать применять ЕСХН**

Значимым нововведением является дополнение ст. 346.3 НК РФ новым п. 4.1. Согласно данному положению вновь созданная организация (вновь зарегистрированный предприниматель) вправе продолжать применять ЕСХН, даже если в первом налоговом периоде у нее отсутствовали доходы от сельскохозяйственной деятельности. При этом необходимо, чтобы в указанном периоде не было нарушений требований, установленных для применения ЕСХН.

Следует отметить чрезвычайную важность и сложность вопроса об утрате права на применение данного спецрежима при отсутствии доходов в первом налоговом периоде. Ведь в это время налогоплательщики создают необходимые условия для осуществления основного вида деятельности и обычно не получают доходов. Причем вопрос актуален не только для вновь созданных организаций (предпринимателей), но и для налогоплательщиков, которые переходят на уплату ЕСХН.

Ранее Минфин России считал, что при отсутствии доходов от реализации произведенной сельхозпродукции за налоговый период и вновь созданная организация (вновь зарегистрированный предприниматель), и организация (предприниматель), перешедшая на ЕСХН, признаются утратившими право на применение этого спецрежима (Письма от 16.03.2011 N 03-11-09/12, от 23.09.2010 N 03-11-06/1/23). Аналогичной позиции придерживалась и ФНС России (Письмо от 24.11.2010 N ШС-37-3/16198@). Однако с таким выводом не соглашались арбитражные суды (Постановления ФАС Центрального округа от 01.03.2012 N A23-2534/2011, ФАС Дальневосточного округа от 21.04.2010 N Ф03-2288/2010 (Определением ВАС РФ от 24.08.2010 N ВАС-11485/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Поволжского округа от 05.04.2010 N A72-16139/2009).

Таким образом, с 2013 г. этот спор решится, но лишь в отношении вновь созданных организаций (вновь зарегистрированных предпринимателей). Ранее же зарегистрированным налогоплательщикам, которые перейдут на уплату ЕСХН и не получают дохода в налоговом периоде в связи с проведением подготовительных работ, право на продолжение применения данного спецрежима придется отстаивать в суде.

## **3. Сумма уплаченного ЕСХН не уменьшает полученные доходы**

В подп. 23 п. 2 ст. 346.5 НК РФ сделано уточнение: доходы можно уменьшить на уплаченные в соответствии с законодательством суммы налогов и сборов, за исключением суммы ЕСХН. Отметим, что ранее Минфин России давал аналогичные разъяснения: размер перечисленного в бюджет единого налога не включается в состав расходов, учитываемых при определении базы по ЕСХН (Письмо от 12.10.2010 N 03-11-06/1/24). В

то же время некоторые арбитражные суды приходили к выводу о правомерности включения суммы уплаченного ЕСХН в состав расходов при определении базы по данному налогу ([Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 12.02.2008 N А27-6029/2007-2).

#### **4. Внесены дополнения в порядок определения и признания доходов и расходов**

Утратил силу [подп. 30 п. 2 ст. 346.5 НК РФ](#). Согласно данной норме при расчете налоговой базы учитывались расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте. При этом в [новом п. 5.1 ст. 346.5 НК РФ](#) прямо указано, что такая переоценка не производится, доходы и расходы по ней не определяются и не учитываются.

Важное дополнение касается возврата авансов: на сумму возвращаемой покупателю (заказчику) предоплаты уменьшаются доходы того периода, в котором производится возврат ([подп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ](#)). Ранее Налоговый кодекс РФ не содержал подобного положения. Соответствующие разъяснения о порядке учета ранее полученного аванса при его возврате давал Минфин России (Письма от 15.10.2010 N 03-11-09/88, от 12.04.2010 N 03-11-06/1/11).

#### **5. Установлены специальные сроки уплаты налога и представления декларации в случае прекращения деятельности в качестве сельхозтоваропроизводителя**

Для прекращения деятельности, в отношении которой применялся ЕСХН, предусмотрен обязательный уведомительный порядок. Соответствующее уведомление с указанием даты окончания такой деятельности нужно подать в инспекцию не позднее 15 дней с даты ее прекращения ([п. 9 ст. 346.3 НК РФ](#)).

Кроме того, для налогоплательщиков в подобной ситуации установлены особые сроки уплаты налога и представления декларации по ЕСХН. И то и другое нужно сделать не позднее 25 числа месяца, следующего за тем, в котором согласно соответствующему уведомлению прекращена деятельность в качестве сельхозтоваропроизводителя ([п. 5 ст. 346.9 и подп. 2 п. 2 ст. 346.10 НК РФ](#)).

#### **Выводы**

1. Уведомление о переходе на уплату ЕСХН нужно представить в инспекцию по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря года, предшествующего переходу ([п. 1 ст. 346.3 НК РФ](#)).

2. Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный предприниматель должны уведомить налоговый орган о переходе на ЕСХН в течение 30 календарных дней с даты постановки на налоговый учет ([п. 2 ст. 346.3 НК РФ](#)).

3. Организации и предприниматели, которые не представили уведомление о переходе на уплату ЕСХН в установленные сроки, не признаются плательщиками ЕСХН ([п. 3 ст. 346.3 НК РФ](#)).

4. Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный предприниматель вправе продолжать применять ЕСХН при отсутствии в первом налоговом периоде доходов от сельскохозяйственной деятельности, если в этом периоде не было нарушений требований, установленных для применения ЕСХН ([п. 4.1 ст. 346.3 НК РФ](#)).

5. При возврате покупателю (заказчику) ранее полученных авансов на соответствующую сумму уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат ([подп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ](#)).

6. При прекращении деятельности, в отношении которой уплачивался ЕСХН, не позднее 15 дней с даты ее прекращения нужно подать в инспекцию соответствующее уведомление ([п. 9 ст. 346.3 НК РФ](#)).

7. При прекращении деятельности в качестве сельхозтоваропроизводителя уплатить

налог и подать декларацию по ЕСХН нужно не позднее 25 числа месяца, следующего за тем, в котором согласно соответствующему уведомлению прекращена деятельность (п. 5 ст. 346.9 и подп. 2 п. 2 ст. 346.10 НК РФ).

## **Упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ)**

### **Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ**

#### **1. Ограничения на применение УСН**

Предельный размер доходов, при превышении которого налогоплательщики утрачивают право на применение УСН, остался равным 60 млн руб. (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Аналогичная величина ранее была установлена во временно действовавшем п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ (п. 4 ст. 4 Федерального закона от 19.07.2009 N 204-ФЗ). Напомним, что лимит доходов для перехода на УСН не должен превышать 45 млн руб. за девять месяцев (п. 2 ст. 346.12 НК РФ). При этом с 1 января 2013 г. возобновляет действие положение об индексации лимита доходов для применения УСН на коэффициент-дефлятор (абз. 4 п. 4 ст. 346.13 НК РФ, ч. 3 ст. 2 Федерального закона от 19.07.2009 N 204-ФЗ). Коэффициент-дефлятор на 2013 г. установлен в размере единицы (ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ).

Скорректировано одно из требований, ограничивающих право на применение УСН: из подп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ исключены слова "нематериальные активы". Соответственно, указанный спецрежим вправе применять организации, у которых лимит остаточной стоимости амортизируемого имущества в 100 млн руб. не превышает только остаточная стоимость основных средств. Теперь остаточная стоимость нематериальных активов не влияет на право организации применять УСН.

Следует обратить внимание на то, что налогоплательщики - индивидуальные предприниматели, которые одновременно применяют УСН и патентную систему, для соблюдения максимальной величины, ограничивающей право на применение УСН, при определении доходов должны учитывать доходы по двум этим спецрежимам (абз. 2 п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

В перечне ограничений на применение УСН появилось новое положение, согласно которому при непредставлении уведомления о переходе на УСН в установленные сроки налогоплательщики не вправе применять данный спецрежим (подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Тем самым в Налоговом кодексе РФ нашла отражение позиция контролирующих органов: при несвоевременном представлении вновь зарегистрированным налогоплательщиком названного уведомления он должен применять общий налоговый режим (Письмо ФНС России от 02.11.2010 N ШС-37-3/14713@). Отметим, что ранее подобные споры арбитражные суды решали в пользу налогоплательщиков (Постановления ФАС Поволжского округа от 03.02.2012 N А65-15105/2011, ФАС Северо-Кавказского округа от 25.01.2012 N А32-12479/2011, ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2012 N А27-6733/2011).

#### **2. Установлены специальные сроки уплаты налога и представления декларации при утрате права на применение УСН**

Согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ при нарушении ограничений, установленных для применения УСН, налогоплательщик утрачивает право на применение этого спецрежима. Теперь уточнено, что в таком случае уплатить налог и подать декларацию он должен не позднее 25 числа месяца, следующего за кварталом, в котором утрачено право на применение данного спецрежима (п. 7 ст. 346.21 и п. 3 ст. 346.23 НК РФ).

Отметим, что ранее особых сроков уплаты налога и представления декларации для случая утраты в течение налогового периода права на применение УСН в Налоговом кодексе РФ установлено не было. Как разъясняло УФНС России по г. Москве, подать налоговую декларацию в такой ситуации организация может в любой момент после перехода на общий налоговый режим, но не позднее 31 марта следующего года (Письма от



02.11.2010 N 16-15/115178, от 21.04.2010 N 16-15/042727@). Уплатить налог нужно было также в общем порядке (не позднее дня подачи налоговой декларации), но можно было сделать это и до наступления срока, установленного п. 7 ст. 346.21 НК РФ (Письмо ФНС России от 10.03.2010 N 3-2-15/12@).

### **3. Прекращение деятельности, в отношении которой применялась УСН**

В случае прекращения деятельности, в отношении которой применялась УСН, налогоплательщик обязан подать в инспекцию уведомление не позднее 15 рабочих дней с даты прекращения такой деятельности (п. 8 ст. 346.13, п. 6 ст. 6.1 НК РФ). Как пояснил Минфин России, под прекращением деятельности, в отношении которой применялся данный спецрежим, следует понимать прекращение всех видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применялась УСН (Письмо от 12.09.2012 N 03-11-06/2/123).

Кроме того, для налогоплательщиков, прекративших осуществлять рассматриваемую деятельность, установлены особые сроки уплаты налога и представления декларации по УСН. В таком случае и то и другое нужно сделать не позднее 25 числа месяца, следующего за тем месяцем, в котором согласно соответствующему уведомлению прекращена деятельность (п. 7 ст. 346.21 и п. 2 ст. 346.23 НК РФ).

### **4. Увеличен срок, отведенный на уведомление инспекции о переходе на УСН вновь зарегистрированным налогоплательщиком**

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный предприниматель уведомление о переходе на УСН должны подать в инспекцию не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 346.13 НК РФ). Напомним, что ранее на это отводилось лишь пять рабочих дней.

Следует отметить, что нарушение срока представления уведомления о переходе на УСН влечет неправомерность применения данного спецрежима (подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

### **5. Признание расходов на НИОКР при применении УСН**

Изменения затронули признание расходов на научные исследования или опытно-конструкторские разработки. Указанные расходы для целей налога на прибыль учитываются в особом порядке в соответствии со ст. 262 НК РФ, и с 2012 г. действуют новые правила их признания (подробнее см. Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2012 года). Некоторые виды расходов на НИОКР налогоплательщики могут учитывать с применением коэффициента 1,5 (п. 7 ст. 262 НК РФ). Это правило относится к НИОКР, которые входят в перечень, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 N 988 (далее - Перечень).

Однако в подп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (в редакции, действующей до 1 января 2013 г.) содержалась ссылка только на п. 1 ст. 262 НК РФ. Оставался неясным вопрос о праве налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом "доходы минус расходы", использовать коэффициент 1,5 при признании расходов на НИОКР из Перечня, указанного в п. 7 ст. 262 НК РФ.

Минфин России разъяснял, что такие налогоплательщики могут применять повышающий коэффициент в порядке, установленном ст. 262 НК РФ (Письмо от 13.02.2012 N 03-11-06/2/23).

С 2013 г. мнение финансового ведомства закреплено законодательно: согласно подп. 2.3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ расходы на НИОКР признаются в соответствии со всеми нормами ст. 262 НК РФ.

### **6. Налоги, удержанные на территории иностранных государств, применяющие УСН налогоплательщики**

## могут учитывать в расходах

Согласно [подп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#) (в редакции, действующей до 1 января 2013 г.) налогоплательщики, применяющие УСН с объектом "доходы минус расходы", могли учитывать в расходах суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. С 2013 г. из данной нормы исключены слова "Российской Федерации". Следовательно, при определении налоговой базы можно учесть суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством о налогах и сборах как российским, так и других стран.

Следует отметить, что ФНС России и Минфин России разъясняют следующее: при применении УСН зачесть налоги, уплаченные за границей, нельзя. По мнению чиновников, нормы соглашений об избежании двойного налогообложения на УСН не распространяются (Письма ФНС России от 13.06.2012 [N ЕД-4-3/9680@](#), от 04.05.2011 [N КЕ-4-3/7257@](#); Минфина России от 29.05.2012 [N 03-11-09/40](#) (доведено до нижестоящих органов и налогоплательщиков [Письмом](#) ФНС России от 13.06.2012 [N ЕД-4-3/9681@](#))). Учитывать в расходах налоги, удержанные на территории иностранных государств, также не было оснований, поскольку перечень расходов, содержащийся в [п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#), является закрытым. Теперь в связи с поправкой в [подп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#) у налогоплательщиков такая возможность появилась.

### **7. Переоценка имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, не производится**

С 1 января 2013 г. при расчете налоговой базы не учитываются расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте ([подп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#) утратил силу). При этом в новом [п. 5 ст. 346.17 НК РФ](#) прямо указано, что такая переоценка не производится, доходы и расходы по ней не определяются и не учитываются.

### **8. Изменен порядок уменьшения единого налога на суммы страховых взносов и социальных пособий**

Для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом "доходы", уточнен порядок уменьшения единого налога (авансовых платежей по налогу) на суммы страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ФСС, а также пособий по временной нетрудоспособности. Теперь он регулируется [п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ](#), а ранее действовавший [абз. 2 п. 3](#) данной статьи с 1 января 2013 г. утрачивает силу.

Среди нововведений в указанном порядке выделим следующие.

Во-первых, как и прежде расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности можно учесть при расчете единого налога. Однако теперь в [подп. 2 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ](#) установлено:

- пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемые работникам при наступлении несчастного случая на производстве или в связи с профзаболеванием, единый налог не уменьшают;

- суммы пособий учитываются только в части, оплаченной работодателем за дни временной нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством РФ. Напомним, что согласно [п. 1 ч. 2 ст. 3](#) Федерального закона от 29.12.2006 [N 255-ФЗ](#) за счет средств работодателя оплачиваются первые три дня нетрудоспособности. Следует отметить, что ранее в Налоговом [кодексе](#) РФ такой конкретизации не было. Минфин России признавал, что единый налог (авансовый платеж по налогу) можно уменьшить на всю сумму пособий, выплаченных работнику, независимо от того, за чей счет такая выплата осуществлялась (Письма от 13.12.2011 [N 03-11-06/2/169](#), от 14.11.2011 [N 03-11-11/282](#)). С таким выводом соглашалась и ФНС России ([Письмо](#) от 15.06.2011 [N ЕД-4-3/9475](#)). Однако в еще более ранних разъяснениях Минфина России говорилось, что налогоплательщики, применяющие УСН с объектом "доходы", налог (авансовый платеж

по налогу) могут уменьшить только на суммы пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счет средств работодателя ([Письмо от 16.09.2010 N 03-11-06/2/146](#)). Именно эта позиция финансового ведомства получила законодательное закрепление;

- уменьшить единый налог (авансовый платеж по налогу) на размер пособий по временной нетрудоспособности за дни, оплаченные из средств работодателя, можно только в части, не покрытой выплатами, произведенными работникам страховыми организациями. При этом у указанных организаций должны быть лицензии на осуществление соответствующего вида деятельности. Кроме того, такие выплаты должны производиться по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний).

Во-вторых, из суммы единого налога можно вычесть не только взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, а также расходы по выплате пособий по временной нетрудоспособности, но и платежи по договорам добровольного личного страхования, заключаемым со страховыми организациями в пользу работников ([подп. 3 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ](#)). Учет указанных платежей осуществляется, если:

- у страховых организаций имеются лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности;

- договоры заключаются в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) за дни, оплачиваемые работодателем;

- сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает определяемого в соответствии с законодательством РФ размера пособия по временной нетрудоспособности за дни, оплачиваемые работодателем.

В-третьих, исчисленная за налоговый период сумма налога (авансовых платежей по налогу) уменьшается на сумму страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ФСС, уплаченных в данном налоговом (отчетном) периоде ([подп. 1 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ](#)), а не за этот же период времени, как это было установлено в ранее действовавшем [абз. 2 п. 3 ст. 346.21 НК РФ](#). Такая конкретизация позволит избежать различий в толковании нормы.

Дело в том, что ранее финансовое и налоговое ведомства давали противоречивые разъяснения. Минфин России настаивал, что взносы уменьшают единый налог (авансовый платеж по налогу) в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они фактически уплачены. При этом не имеет значения, к какому отчетному (расчетному) периоду по страховым взносам они относятся ([Письма от 09.09.2011 N 03-11-06/2/126](#), от 14.06.2011 N [03-11-06/2/94](#), от 18.06.2009 N [03-11-06/2/105](#)).

В то же время ФНС России придерживалась противоположной точки зрения. По ее мнению, авансовый платеж (налог) за соответствующий период уменьшался на обязательные страховые взносы, исчисленные исключительно за этот же период времени. Уплачены они могли быть вплоть до последнего дня срока для перечисления авансового платежа по единому налогу (суммы налога). Такие разъяснения содержатся в [Письмах ФНС России от 12.05.2010 N ШС-17-3/210](#), от 28.09.2009 N [ШС-22-3/743@](#). Следует отметить, что данную позицию разделяли и некоторые арбитражные суды ([Постановления ФАС Московского округа от 18.01.2008 N КА-А40/14185-07](#), [ФАС Северо-Западного округа от 13.06.2007 N А26-9235/2006-28](#)).

В заключение отметим, что ограничение для уменьшения налогоплательщиком, применяющим УСН с объектом "доходы", суммы единого налога (авансового платежа по налогу) на страховые взносы и пособия, указанные в [п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ](#), осталось прежним - не более 50 процентов. А если такими налогоплательщиками являются индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников, то единый налог (авансовый платеж по налогу) они уменьшают на всю сумму взносов, уплаченных в ПФР и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года ([абз. 6 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ](#)). Если сумма уплаченных взносов равна или превышает сумму налога, то налог не уплачивается ([Письмо Минфина России от 13.02.2012 N 03-11-11/42](#)).

## **9. УСН на основе патента заменит патентная система налогообложения**

С 1 января 2013 г. утрачивает силу [ст. 346.25.1 НК РФ](#), регулирующая применение индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента. Вместо нее введена в действие патентная система налогообложения ([гл. 26.5 НК РФ](#)). Новый спецрежим имеет много общего с УСН на основе патента, но есть и отличия. Например, патент также выдается на срок от одного до двенадцати месяцев, но его действие ограничено пределами одного календарного года. Порядок расчета стоимости патента практически одинаков, но различается порядок ее оплаты. Подробнее [см. "Патентная система налогообложения \(глава 26.5 НК РФ\)"](#).

### **Выводы**

1. При расчете лимита остаточной стоимости амортизируемого имущества для целей применения УСН учитывается только остаточная стоимость основных средств ([подп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ](#)).

2. При непредставлении уведомления о переходе на УСН в установленные сроки налогоплательщики не вправе применять данный спецрежим ([подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ](#)).

3. При утрате права на применение УСН уплатить налог и представить декларацию налогоплательщик должен не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом, в котором утрачено данное право ([п. 7 ст. 346.21 и п. 3 ст. 346.23 НК РФ](#)).

4. В случае прекращения деятельности, в отношении которой применялась УСН, налогоплательщик обязан подать в инспекцию уведомление не позднее 15 дней со дня прекращения такой деятельности ([п. 8 ст. 346.13 НК РФ](#)). Уплатить налог и представить декларацию по УСН в данном случае нужно не позднее 25-го числа месяца, следующего за тем месяцем, в котором согласно соответствующему уведомлению прекращена деятельность ([п. 7 ст. 346.21 и п. 2 ст. 346.23 НК РФ](#)).

5. Уведомление о переходе на УСН вновь созданная организация и вновь зарегистрированный предприниматель должны подать в инспекцию не позднее 30-ти календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе ([п. 2 ст. 346.13 НК РФ](#)).

6. Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом "доходы минус расходы", могут учитывать в расходах налоги и сборы, уплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств ([подп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ](#)).

7. Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом "доходы", уменьшают сумму единого налога (авансовых платежей по налогу) на уплаченные в данном налоговом (отчетном) периоде страховые взносы в ПФР, ФФОМС и ФСС, а также на расходы по выплате пособий по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) за первые три дня болезни (в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями) и платежи по договорам добровольного личного страхования, заключенным в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности за дни, оплачиваемые работодателем ([п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ](#)).

8. Вместо УСН на основе патента применяется патентная система налогообложения.

### **Единый налог на вмененный доход ([глава 26.3 НК РФ](#))**

**Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ,  
Федеральный закон от 02.10.2012 N 161-ФЗ**

#### **1. Переход на уплату ЕНВД добровольный**

С 2013 г. применение системы налогообложения в виде ЕНВД не является обязательным ([п. 1 ст. 346.28 НК РФ](#)). Организации и индивидуальные предприниматели могут добровольно перейти на данный спецрежим при соблюдении установленных ограничений, а также если на соответствующей территории такой режим введен органами местного самоуправления. С 2018 г. ЕНВД будет отменен ([п. 8 ст. 5 Федерального закона от 29.06.2012 N 97-ФЗ](#)).



Налогоплательщики, изъявившие желание перейти на уплату ЕНВД, должны встать на учет в качестве плательщика единого налога в налоговом органе, подав заявление по установленной форме в течение пяти рабочих дней с начала применения ЕНВД (п. п. 2 и 3 ст. 346.28, п. 6 ст. 6.1 НК РФ). При этом датой постановки на учет в качестве плательщика ЕНВД считается дата начала применения этого спецрежима, указанная налогоплательщиком в заявлении.

Плательщики ЕНВД вправе перейти на иной режим налогообложения со следующего календарного года (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). При этом из-за нарушений требований, установленных для применения ЕНВД, по итогам квартала налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения уже с начала квартала, в котором допущены нарушения (п. 2.3 ст. 346.26 НК РФ).

#### Переходные положения

Для налогоплательщиков, которые уплачивали ЕНВД в 2012 г. и желают продолжить применение этого спецрежима в 2013 г., Федеральным [законом](#) от 25.06.2012 N 94-ФЗ не предусмотрено переходных положений. Представляется, что заявление о постановке на учет такие организации и предприниматели подавать не должны, поскольку уже являются плательщиками ЕНВД и ведут облагаемую ЕНВД деятельность. А обязанность подавать в налоговый орган заявление о постановке на учет в качестве плательщика единого налога возникает со дня начала применения ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ). Вероятно, контролирующие органы дадут дополнительные разъяснения по данному вопросу.

## **2. Скорректирован порядок снятия с учета в качестве плательщика ЕНВД**

В соответствии с [абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ](#) заявление о снятии с учета в качестве плательщика единого налога с 2013 г. необходимо подавать не только при прекращении деятельности, облагаемой ЕНВД, но и в случаях:

- перехода на иной режим налогообложения;
- нарушения требований, установленных для применения ЕНВД в [подп. 1 и 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ](#).

Заявление о снятии с учета нужно подать в инспекцию в течение пяти рабочих дней с момента прекращения деятельности, перехода на иной режим или с последнего дня месяца налогового периода, в котором допущены нарушения установленных требований ([абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ](#)). Датой снятия с учета считается указанная налогоплательщиком в заявлении дата прекращения деятельности, или дата перехода на иной режим налогообложения, или дата начала налогового периода, с которого налогоплательщик обязан перейти на общий режим налогообложения в связи с нарушением требований, установленных для применения УСН. При нарушении срока представления заявления о снятии с учета в связи с прекращением деятельности датой снятия с учета является последний день месяца, в котором такое заявление представлено ([абз. 5 п. 3 ст. 346.28 НК РФ](#)). Это означает, что уплатить единый налог придется за полный последний месяц ведения облагаемой ЕНВД деятельности, а не за фактическое число дней ее осуществления в соответствии с [п. 10 ст. 346.29 НК РФ](#). Как отмечено ФНС России в [Письме](#) от 30.08.2012 N ЕД-4-3/14362@, такая мера введена в целях стимулирования хозяйствующих субъектов, прекративших (приостановивших) деятельность, подпадающую под ЕНВД, к снятию с учета в качестве плательщиков ЕНВД.

## **3. Ограничение для применения ЕНВД по количеству работников определяется исходя из их средней численности**

С 1 января 2013 г. лимит по количеству работников для перехода и утраты права на применение ЕНВД определяется исходя из средней численности сотрудников, а не среднесписочной, как ранее ([подп. 1 п. 2.2 ст. 346.26, абз. 37 ст. 346.27 НК РФ](#)). Ограничение при этом осталось прежним - 100 человек.

Напомним, что показатель "средняя численность" включает в себя среднесписочную численность, а также среднюю численность работающих по внешнему совместительству и



по гражданско-правовым договорам (п. 77 Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утв. Приказом Росстата от 24.10.2011 N 435).

Таким образом, теперь число работников, которые учитываются для целей применения ЕНВД, увеличилось.

По-прежнему, согласно п. 2.3 ст. 346.26 НК РФ если по итогам налогового периода средняя численность работников превышает 100 человек, то налогоплательщик утрачивает право на применение этого спецрежима и переходит на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором были нарушены установленные требования. При этом следует обратить внимание, что до 2013 г. после перехода на общий режим налогообложения из-за несоответствия численности работников налогоплательщик возвращался к применению ЕНВД с квартала, следующего за тем, в котором было устранено данное нарушение. Подобные разъяснения давал Минфин России (см., например, Письма от 27.10.2009 N 03-11-06/3/253, от 18.08.2009 N 03-11-06/3/215, от 04.08.2009 N 03-11-06/3/202, от 01.07.2009 N 03-11-06/3/177). Однако с 2013 г. при утрате права на применение указанного спецрежима в одном из кварталов вновь перейти на уплату ЕНВД можно только со следующего календарного года, если средняя численность работников за предшествующий календарный год не превысит 100 человек. Такие разъяснения дал Минфин России (Письма от 31.08.2012 N 03-11-06/3/64, от 28.08.2012 N 03-11-06/3/63).

#### **4. Для целей ЕНВД организации потребительской кооперации не будут применять ограничение по численности работников до 2018 г.**

Согласно подп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять ЕНВД, если средняя численность их работников за предшествующий календарный год превышает 100 человек. Это ограничение не распространяется на организации потребительской кооперации, а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются такие организации. Напомним, что указанные организации не применяли ограничение по численности работников и ранее, и предполагалось, что с 1 января 2013 г. они утратят право на данную льготу (ч. 1 ст. 3 Федерального закона от 22.07.2008 N 155-ФЗ). Однако исключение в отношении организаций потребительской кооперации установлено теперь в подп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ и будет действовать до 31 декабря 2017 г. включительно (п. 4 ст. 3 Федерального закона от 02.10.2012 N 161-ФЗ).

#### **5. Уточнены некоторые виды деятельности, в отношении которых может применяться ЕНВД**

С 2013 г. ЕНВД применяется при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке не только автотранспортных средств, но и мототранспорта, а также при предоставлении для указанных средств во временное владение (в пользование) мест для стоянки (подп. 3 и 4 п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Следует отметить, что и раньше Минфин России (Письма от 17.08.2011 N 03-11-11/211, от 20.10.2010 N 03-11-11/273, от 22.06.2010 N 03-11-09/49), основываясь на ОКУН (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 28.06.1993 N 163), указывал на правомерность применения ЕНВД в отношении услуг по ремонту и техническому обслуживанию мототранспортных средств (мотоциклы, мотоколяски, мотоприцепы, мопеды, скутеры, снегоходы, катера, гидроциклы, квадроциклы и т.п.).

Кроме того, скорректировано само понятие "услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств" (ст. 346.27 НК РФ). С 1 января 2013 г. оно включает платные услуги по проведению техосмотра транспортных средств на предмет их соответствия обязательным требованиям безопасности в целях допуска к участию в дорожном движении на территории РФ, а в случаях, предусмотренных международными договорами, - за ее пределами. Соответственно, при осуществлении таких услуг можно применять ЕНВД. Заметим, что ранее вопрос о переводе на ЕНВД деятельности по осуществлению техосмотра транспортных средств являлся спорным.

Минфин России считал, что деятельность по оказанию услуг по проверке технического состояния автотранспортных средств при государственном техническом осмотре под ЕНВД не подпадает (Письма от 14.09.2010 N 03-11-06/3/127, от 12.11.2009 N 03-11-09/371). У арбитражных судов единой точки зрения не было, однако большинство признавало, что такие услуги относятся к бытовым (как контрольно-диагностические работы), а значит, переводятся на уплату ЕНВД (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 16.12.2011 N A05-14092/2010, ФАС Центрального округа от 27.02.2010 N A14-13564/2009/398/24 (Определением ВАС РФ от 24.08.2010 N ВАС-7809/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

В подп. 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ уточнено, что ЕНВД может применяться при размещении рекламы с использованием внутренних и внешних поверхностей транспортных средств. Ранее формулировка данной нормы таких деталей не содержала. Минфин России, давая разъяснения, указывал, что на основании подп. 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ под ЕНВД подпадает деятельность по размещению рекламы как снаружи, так и внутри транспортных средств (Письма от 06.06.2012 N 03-11-06/3/41, от 25.01.2010 N 03-11-09/03 (Письмо ФНС РФ от 04.02.2010 N ШС-17-3/21@ доведено до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков)). Теперь точка зрения финансового ведомства закреплена на законодательном уровне.

Еще одно уточнение затронуло понятие "розничная торговля". Теперь в абз. 12 ст. 346.27 НК РФ прямо закреплено, что ЕНВД не применяется в отношении деятельности ломбардов по реализации невостребованных вещей. Напомним, что Минфин России и ранее высказывал такую точку зрения (Письмо от 23.04.2012 N 03-11-09/30 (Письмом ФНС России от 14.05.2012 N ЕД-4-3/7849@ направлено нижестоящим налоговым органам и налогоплательщикам)).

#### **6. Вдвое увеличен размер базовой доходности при сдаче в аренду земельных участков площадью не более 10 кв. метров**

При оказании услуг по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков, площадь которых не превышает 10 кв. м, для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания размер базовой доходности с 2013 г. составляет 10 000 руб. за каждый такой участок, переданный в аренду (п. 3 ст. 346.29 НК РФ). Это вдвое больше величины, установленной ранее.

Однако данное изменение скорее направлено на установление равного положения для арендодателей, сдающих в аренду земельные участки площадью до 10 кв. м, и тех, кто предоставляет участки большей площади. Дело в том, что до 2013 г. при сдаче в аренду участка площадью 9 кв. м единый налог уплачивался с базовой доходности в сумме 5 000 руб., а при сдаче в аренду участка площадью 11 кв. м - с 11 000 руб., хотя фактически разница в площади сдаваемых участков была небольшой.

#### **7. Изменен порядок расчета вмененного налога, если деятельность велась неполный месяц**

Изменен порядок определения размера вмененного дохода за квартал, в течение которого производится постановка на учет в качестве плательщика единого налога или снятие с учета в связи с прекращением деятельности. С 1 января 2013 г. согласно п. 10 ст. 346.29 НК РФ расчет в указанных случаях осуществляется с даты постановки на учет (либо до дня снятия с учета) исходя из фактического количества дней осуществления деятельности. Напомним, что ранее в данной норме было закреплено, что вновь зарегистрированный налогоплательщик рассчитывает ЕНВД исходя из количества полных месяцев работы, начиная с месяца, следующего за месяцем регистрации организации (предпринимателя). При прекращении деятельности в течение квартала ЕНВД не уплачивался начиная с первого числа месяца, в котором налоговым органом произведено снятие с учета в качестве налогоплательщика единого налога (Письмо Минфина России от 29.07.2009 N 03-11-06/3/196).

Формула для определения размера вмененного дохода за месяц, в котором

организация или предприниматель встали на учет в качестве плательщика ЕНВД или снялись с такого учета, содержится в [п. 10 ст. 346.29 НК РФ](#).

## **8. Скорректирован порядок уменьшения ЕНВД на страховые взносы и социальные пособия**

Для плательщиков ЕНВД уточнен порядок уменьшения единого налога на суммы страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ФСС, а также пособий по временной нетрудоспособности. Среди изменений в [п. 2 ст. 346.32 НК РФ](#) необходимо обратить внимание на следующее.

Во-первых, как и прежде расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности можно включить в расчет. Однако теперь в [подп. 2 п. 2 ст. 346.32 НК РФ](#) установлено:

- пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемые работникам при наступлении несчастного случая на производстве или в связи с профзаболеванием, единый налог не уменьшают;

- учитываются суммы пособий только в части, оплаченной работодателем за дни временной нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством РФ. Напомним, что согласно [п. 1 ч. 2 ст. 3 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ](#) за счет средств работодателя оплачиваются первые три дня нетрудоспособности. Следует отметить, что ранее в Налоговом кодексе РФ такой конкретизации не было. Однако это следовало из [подп. 4 п. 6.1 Порядка](#) заполнения налоговой декларации по ЕНВД для отдельных видов деятельности (утв. Приказом ФНС России от 23.01.2012 N ММВ-7-3/13@).

- уменьшить единый налог на расходы по выплате пособий по временной нетрудоспособности за дни, оплаченные из средств работодателя, можно только в части, не покрытой выплатами, произведенными работникам страховыми организациями. При этом у указанных организаций должны быть лицензии на осуществление соответствующего вида деятельности. Кроме того, такие выплаты должны производиться по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний).

Во-вторых, сумму единого налога можно уменьшить не только на взносы в ПФР, ФФОМС и ФСС, а также расходы по выплате пособий по временной нетрудоспособности, но и на платежи по договорам добровольного личного страхования, заключаемым со страховыми организациями в пользу работников ([подп. 3 п. 2 ст. 346.32 НК РФ](#)). Учет указанных платежей осуществляется, если:

- у страховых организаций имеются лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности;

- договоры заключаются в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) за дни, оплачиваемые работодателем;

- сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает определяемого в соответствии с законодательством РФ размера пособия по временной нетрудоспособности за дни, оплачиваемые работодателем.

В-третьих, исчисленная за налоговый период сумма налога уменьшается на сумму страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ФСС, уплаченных в данном налоговом периоде ([подп. 1 п. 2 ст. 346.32 НК РФ](#)), а не за этот же период времени, как это было установлено ранее. Данное изменение позволяет однозначно понимать установленное правило и избавит налогоплательщиков, уплативших страховые взносы за квартал после подачи декларации по ЕНВД за этот же квартал, от представления уточненной декларации. Дело в том, что до 2013 г. именно такой алгоритм действий рекомендовал налогоплательщикам Минфин России (Письма Минфина России от 08.08.2012 N 03-11-11/232, от 28.04.2012 N 03-11-11/138, от 22.07.2009 N 03-11-06/3/193). Аналогичной точки зрения придерживалась и ФНС России (Письмо ФНС России от 06.08.2010 N ШС-37-3/8521@).

И последнее, осталось прежним ограничение для уменьшения налогоплательщиком суммы ЕНВД на страховые взносы и пособия, указанные в [п. 2 ст. 346.32 НК РФ](#), - не

более 50 процентов (п. 2.1 ст. 346.32 НК РФ). Если же такими налогоплательщиками являются индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников, то единый налог они уменьшают на всю сумму взносов, уплаченных в ПФР и ФФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года (п. 2.1 ст. 346.32 НК РФ). Важно отметить, что из конструкции п. 2 и абз. 3 п. 2.1 ст. 346.32 НК РФ следует, что предприниматели, имеющие работников, с 2013 г. не могут вычесть из суммы единого налога страховые взносы, перечисленные за себя. Согласно прежней редакции п. 2 ст. 346.32 НК РФ это было возможно.

## Выводы

1. Организации и индивидуальные предприниматели могут добровольно перейти на уплату ЕНВД (п. 1 ст. 346.28 НК РФ).

2. Введена обязанность подать в инспекцию заявление о снятии с учета при переходе на иной режим налогообложения, а также в случае нарушения требований, соблюдение которых дает право на применение ЕНВД (абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

3. Ограничение по количеству работников для перехода и утраты права на применение ЕНВД определяется исходя из средней численности сотрудников (подп. 1 п. 2.2 ст. 346.26, абз. 37 ст. 346.27 НК РФ).

4. Организации потребительской кооперации, а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются такие организации, вправе применять ЕНВД даже при превышении лимита средней численности работников (абз. 2 подп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ)

5. ЕНВД применяется при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке не только автотранспортных средств, но и мототранспорта, а также при предоставлении для указанных средств во временное владение (в пользование) мест для стоянки (подп. 3 и 4 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

6. При оказании услуг по проведению техосмотра автотранспортных средств на предмет их соответствия обязательным требованиям безопасности в целях допуска к участию в дорожном движении на территории РФ (в случаях, предусмотренных международными договорами, - также за ее пределами) можно применять ЕНВД (абз. 9 ст. 346.27 НК РФ).

7. Если в течение квартала производится постановка на учет в качестве плательщика ЕНВД или снятие с учета в связи с прекращением деятельности, то расчет вмененного дохода осуществляется с даты постановки на учет (либо до дня снятия с учета) исходя из фактического количества дней осуществления деятельности (п. 10 ст. 346.29 НК РФ).

8. Сумму единого налога уменьшают не только на страховые взносы в ПФР, ФФОМС и ФСС, а также на расходы по выплате пособий по временной нетрудоспособности, но и на платежи по договорам добровольного личного страхования, заключаемым в пользу работников (подп. 3 п. 2 ст. 346.32 НК РФ).

9. ЕНВД уменьшается на суммы пособий по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) только в части, оплаченной работодателем, то есть за первые три дня (подп. 2 п. 2 ст. 346.32 НК РФ, п. 1 ч. 2 ст. 3 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ).

10. Исчисленная за налоговый период сумма ЕНВД уменьшается на сумму страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ФСС, уплаченных в данном налоговом периоде (подп. 1 п. 2 ст. 346.32 НК РФ).

## Патентная система налогообложения (глава 26.5 НК РФ)

### Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ

#### 1. Общие положения

С 1 января 2013 г. порядок осуществления деятельности индивидуальными предпринимателями с применением патента регулируется новой гл. 26.5 "Патентная система налогообложения" НК РФ, которая заменила действовавшую ранее ст. 346.25.1 НК



РФ. Теперь, по сути, вместо стоимости патента при УСН уплачивается единый налог при патентной системе налогообложения.

Патентная система вводится в действие законами субъектов РФ (п. 1 ст. 346.43 НК РФ). Как подчеркнул Минфин России, если субъектом РФ принято такое решение, то вводить указанный спецрежим нужно обязательно по всем видам предпринимательской деятельности, перечисленным в п. 2 ст. 346.43 НК РФ (абз. 7 п. 1 Информационного сообщения). Законы о введении с 1 января 2013 г. патентной системы налогообложения на территории соответствующего субъекта РФ должны быть опубликованы не позднее 1 декабря 2012 г. (ч. 1 ст. 8 Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ).

По количеству позиций перечень видов деятельности, в отношении которых применяется патентная система, сократился по сравнению с установленным для УСН на основе патента (с 69 до 47). Однако произошло это за счет укрупнения некоторых видов предпринимательской деятельности. Отметим, что с 1 января 2013 г. патент можно получить на ряд новых видов деятельности, в отношении которых ранее УСН на основе патента не применялся. К их числу относятся, например, розничная торговля через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м или через объекты нестационарной торговой сети. Отметим, что в п. 3 ст. 346.43 НК РФ содержится перечень понятий, используемых для целей патентной системы, но он, за незначительными расхождениями, совпадает с понятиями, применяемыми для целей ЕНВД.

Кроме того, следует отметить, что в подп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ предусмотрено право субъектов РФ устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, при осуществлении которых возможно применение патентной системы. При этом указанные виды деятельности должны относиться к бытовым услугам в соответствии с ОКУН. Также субъекты РФ могут дифференцировать указанные в п. 2 ст. 346.43 НК РФ виды деятельности, если это возможно согласно ОКУН или ОКВЭД (подп. 1 п. 8 ст. 346.43 НК РФ).

Патент по-прежнему выдается на срок от одного до двенадцати месяцев, но теперь только в пределах одного календарного года (п. 5 ст. 346.45 НК РФ). Таким образом, срок действия патента не может переходить на следующий календарный год.

Как и при применении УСН на основе патента, предприниматель, перешедший на патентную систему, освобождается от уплаты НДС, налога на имущество физлиц и НДС по деятельности, облагаемой в рамках патентной системы. Но по-прежнему придется уплатить НДС при ввозе товаров, а также в рамках договоров простого товарищества, доверительного управления имуществом и т.д. (п. п. 10 и 11 ст. 346.43 НК РФ).

Налогоплательщики, применяющие патентную систему (так же, как и плательщики ЕНВД), вправе не использовать ККТ при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа, подтверждающего прием денежных средств (например, товарный чек или квитанция). Такое дополнение внесено в п. 2.1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт".

#### Переходные положения

С 1 января 2013 г. применение УСН на основе патента прекращается. В связи с этим патенты, выдаваемые с момента опубликования Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ, то есть с 25 июня 2012 г., должны иметь срок действия до 31 декабря 2012 г. Если же патент выдан до этой даты и срок его действия истекает после 1 января 2013 г., то такой патент действует по 31 декабря 2012 г., а его стоимость должна быть пересчитана (ч. 3 ст. 8 Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ). В Письме от 31.10.2012 N ЕД-4-3/18419@ФНС России разъяснила порядок такого перерасчета.

Стоимость патента на расчетный период рассчитывается как годовая стоимость патента, разделенная на 12 месяцев и умноженная на количество месяцев с даты начала действия документа до конца текущего года. Треть стоимости патента должна быть уплачена в течение 25 календарных дней с даты начала осуществления соответствующей деятельности (п. 8 ст. 346.25.1 НК РФ). Однако после опубликования Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ в связи с перерасчетом стоимости патента должна быть пересчитана и сумма первого платежа. Следовательно, у налогоплательщика образуется



переплата. Она подлежит зачету в счет уплаты оставшейся стоимости патента, которая согласно п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ должна быть перечислена в бюджет в течение 25 дней со дня окончания срока действия патента. Как уже указывалось, выданный в 2012 г. патент действует до 31 декабря 2012 г. Значит, оставшаяся часть стоимости должна быть перечислена в бюджет не позднее 25 января 2013 г. Она рассчитывается как разница стоимости патента на расчетный период и величины пересчитанного первого платежа.

ФНС России привела следующий пример. Предприниматель получил патент сроком действия с 1 июня 2012 г. по 31 мая 2013 г. Его стоимость составляет 22 500 руб. Таким образом, стоимость патента, пересчитанная на 7 месяцев его фактического действия (с 1 июня по 31 декабря 2012 г.), равна:

$22\,500 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.} \times 7 \text{ мес.} = 13\,125 \text{ руб.}$

Предприниматель до 25 июня 2012 г. оплатил 1/3 стоимости патента, то есть 7500 руб. (22 500 руб. / 3). После перерасчета в связи с опубликованием Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ первый платеж составляет 4375 руб. (13 125 руб. / 3). Таким образом, у налогоплательщика образовалась переплата в размере 3125 руб.

Оставшаяся часть стоимости патента в размере 8750 руб. (13 125 руб. - 4 375 руб.) должна быть уплачена до 25 января 2013 г. Принимая во внимание переплату, фактически предприниматель обязан перечислить 5625 руб. (8750 руб. - 3125 руб.).

Контролирующий орган обратил внимание на то, что оставшаяся часть стоимости патента может быть уменьшена на сумму обязательных страховых взносов предпринимателями, не имеющими наемных работников, без ограничений, а налогоплательщиками, выплачивающими вознаграждение физлицам, - не более чем на 50 процентов от стоимости патента на расчетный период.

Следует отметить, что согласно разъяснениям ФНС России излишне уплаченная в бюджет стоимость патента может быть по заявлению предпринимателя возвращена или зачтена в счет уплаты других налогов, в том числе в счет уплаты налога в рамках патентной системы. Порядок такого возврата и зачета предусмотрен ст. 78 НК РФ.

## 2. Условия начала применения патентной системы

По сравнению с УСН на основе патента сократился срок подачи в инспекцию заявления на выдачу патента. Он составляет не менее 10 рабочих дней до даты начала применения спецрежима против месяца при упрощенной системе (п. 2 ст. 346.45, п. 6 ст. 6.1 НК РФ). Предприниматель, который хочет получить патент с 1 января 2013 г., должен подать в инспекцию соответствующее заявление не позднее 20 декабря 2012 г. (ч. 2 ст. 8 Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ).

Кроме того, в отличие от действовавшего ранее порядка, с 1 января 2013 г. предпринимателю не нужно одновременно с заявлением на получение патента подавать заявление о постановке на учет, если он собирается осуществлять деятельность в субъекте РФ, где не зарегистрирован как налогоплательщик. В таком субъекте РФ налогоплательщик вправе подать заявление в любую инспекцию (п. 2 ст. 346.45 НК РФ).

В течение пяти дней со дня получения заявления предпринимателю обязаны выдать патент или уведомить об отказе в выдаче. При этом приведен закрытый перечень оснований для отказа инспекции в выдаче патента (п. 4 ст. 346.45 НК РФ). Это:

- а) несоответствие установленному перечню видов деятельности;
- б) указание срока действия патента, не соответствующего возможным пределам его выдачи, установленным в п. 5 ст. 346.45 НК РФ;
- в) нарушение установленного абз. 2 п. 8 ст. 346.45 НК РФ условия перехода на патентную систему, согласно которому при утрате права на ее применение или прекращении деятельности, в отношении которой оно было возможно, до истечения срока действия патента вновь перейти на патентную систему по этому же виду деятельности можно только со следующего календарного года;
- г) недоимка по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы.

Следует отметить, что указанная в последнем пункте недоимка вряд ли может образоваться, так как при неуплате налога в установленные сроки предприниматель считается утратившим право на применение патентной системы и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода (п. 6 ст. 346.45 НК РФ). При этом

налог, уплаченный к моменту утраты права, засчитывается в счет НДФЛ. Подробнее этот вопрос рассматривается в п. 4 "Утрата права на применение патентной системы или прекращение предпринимательской деятельности".

### **3. Ограничения на применение патентной системы**

Как и УСН на основе патента, рассматриваемый спецрежим нельзя применять в отношении деятельности, которая осуществляется в рамках простого товарищества или договора доверительного управления имуществом (п. 6 ст. 346.43 НК РФ).

Ранее при применении УСН на основе патента использовался показатель "среднесписочная численность", который не мог быть больше чем пять человек за налоговый период. С 2013 г. введен другой показатель - "средняя численность" наемных работников. Его максимальное значение - 15 человек. Напомним, что показатель "средняя численность" включает в себя среднесписочную численность, а также среднюю численность работающих по внешнему совместительству и гражданско-правовым договорам (п. 77 Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утв. Приказом Росстата от 24.10.2011 N 435). Однако следует обратить внимание, что до 2013 г. это ограничение относилось только к деятельности, облагаемой в рамках УСН на основе патента. Для применения же патентной системы налогообложения предприниматель может привлекать не более 15 человек в целом по всем видам деятельности (п. 5 ст. 346.43 НК РФ).

Сохранено ограничение, касающееся объема выручки, - не более 60 млн руб. в течение календарного года. При расчете данного показателя необходимо суммировать доходы, полученные от деятельности в рамках применения как патентной, так и упрощенной системы налогообложения (подп. 1, абз. 5 п. 6 ст. 346.45 НК РФ).

### **4. Утрата права на применение патентной системы или прекращение предпринимательской деятельности**

Если ограничения по численности работников или по объему выручки нарушены либо налог по патентной системе не уплачен в срок, налогоплательщик утрачивает право на применение данного спецрежима с начала налогового периода, то есть с даты выдачи патента. В этом случае ему следует уплатить налоги по общей системе как вновь зарегистрированному предпринимателю. При этом он может уменьшить НДФЛ за соответствующий период на сумму уже уплаченного единого налога (п. 7 ст. 346.45 НК РФ). Кроме того, согласно п. 7 ст. 346.45 НК РФ индивидуальные предприниматели, утратившие право на применение патентной системы, освобождаются от уплаты пеней в отношении авансовых платежей по налогам, которые должны были быть перечислены в бюджет по общему режиму налогообложения в течение срока действия патента. Напомним, что из трех налогов, от уплаты которых освобождается предприниматель при применении патентной системы, авансовые платежи предусматривает только НДФЛ (ст. 227 НК РФ).

Между тем следует отметить, что положения Налогового кодекса РФ не устанавливают освобождения от пеней при несвоевременной уплате НДС за кварталы, прошедшие с даты получения патента до момента утраты права на его применение.

О прекращении деятельности или об утрате права на применение спецрежима предприниматель обязан заявить в инспекцию в течение 10 календарных дней (п. 8 ст. 346.45 НК РФ). Он должен быть снят инспекцией с учета как налогоплательщик, применяющий патентную систему, в течение пяти рабочих дней со дня получения такого заявления (п. 3 ст. 346.46, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

В отношении того вида деятельности, осуществление которого было досрочно прекращено или при осуществлении которого было утрачено право на применение патентной системы, предприниматель может вновь перейти на данный спецрежим не ранее чем со следующего календарного года. Ранее согласно абз. 4 п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ при утрате права на применение УСН на основе патента налогоплательщик мог перейти на этот спецрежим не ранее чем через три года.

## 5. Налоговая база

Налоговой базой признается денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система (п. 1 ст. 346.48 НК РФ). Его размер в отношении каждого вида деятельности устанавливается законом субъекта РФ.

При этом субъекты РФ также наделены правом дифференцировать размер такого дохода в зависимости от средней численности наемных работников или количества транспортных средств (подп. 3 п. 8 ст. 346.43 НК РФ). Этой же нормой установлено, что в отношении сдачи в аренду помещений, розничной торговли и услуг общепита может быть предусмотрен разный размер потенциального годового дохода в зависимости от количества обособленных объектов или их площадей. В этой связи Минфин России (Письма от 21.09.2012 N 03-11-10/43, от 30.08.2012 N 03-11-10/40) разъясняет, что размер данного дохода может быть установлен:

- на отдельный обособленный объект, в том числе магазин, павильон, ресторан, бар, киоск, палатку, торговый автомат, автолавку, автоприцеп;
- на 1 кв. м обособленного объекта, в частности, сдаваемого в аренду жилого (нежилого) помещения или земельного участка, магазина, павильона, кафе, столовой.

Финансовое ведомство отмечает также, что Налоговый кодекс РФ не предусматривает возможности субъектов РФ дифференцировать размер потенциально возможного к получению годового дохода налогоплательщика в зависимости от места ведения предпринимательской деятельности (Письма от 20.08.2012 N 03-11-10/39, от 06.08.2012 N 03-11-10/31).

Пунктом 7 ст. 346.43 НК РФ установлены минимальный и максимальный размеры потенциального годового дохода на уровне 100 тыс. руб. и 1 млн руб. соответственно. Указанные предельные значения подлежат ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор (п. 9 ст. 346.43 НК РФ). Для 2013 г. он установлен в размере единицы (ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ). При этом за субъектами РФ оставлено право увеличивать максимальный размер потенциального годового дохода в трех случаях. Во-первых, не более чем в три раза верхний предел может быть увеличен региональным законом в отношении технического обслуживания и ремонта транспортных средств, услуг по перевозке грузов и пассажиров автомобильным и водным транспортом, а также в отношении медицинской и фармацевтической деятельности, обрядовых и ритуальных услуг (абз. 2 подп. 4 п. 8 ст. 346.43 НК РФ). Во-вторых, субъекты РФ вправе увеличить максимальное значение потенциального годового дохода не более чем в десять раз по сравнению с установленным Налоговым кодексом РФ в отношении услуг по сдаче в аренду помещений, розничной торговли и общепита (абз. 4 подп. 4 п. 8 ст. 346.43 НК РФ). И наконец, если предпринимательская деятельность осуществляется на территории города с численностью населения более 1 млн человек, то максимальный предел налоговой базы, предусмотренный Налоговым кодексом РФ, может быть увеличен в отношении всех видов деятельности, но не более чем в пять раз (абз. 3 подп. 4 п. 8 ст. 346.43 НК РФ).

Следует отметить, что при установлении потенциального годового дохода в рамках патентной системы субъекты РФ вправе не принимать во внимание значение базовой доходности по ЕНВД, если вид деятельности подпадает под указанные спецрежимы. Напомним, соответствующее положение было установлено п. п. 7 и 7.1 ст. 346.25.1 НК РФ для УСН на основе патента (размер потенциального годового дохода не должен был превышать увеличенную в 30 раз базовую доходность по одному и тому же виду деятельности).

## 6. Налоговая ставка и порядок уплаты налога

Налоговая ставка составляет шесть процентов от потенциально возможного годового дохода (ст. 346.50 НК РФ). Таким образом, платеж при применении патентной системы рассчитывается, по существу, в том же порядке, что ранее стоимость патента. При этом если патент выдан на срок менее 12 месяцев, то сумма налога, подлежащего уплате по месту учета налогоплательщика, пересчитывается исходя из количества месяцев срока

действия патента (п. 1 ст. 346.51 НК РФ).

А вот порядок уплаты налога на патентной системе значительно отличается от действующего до 2013 г. порядка оплаты стоимости патента. Теперь он зависит от периода, на который выдан патент. Если этот срок меньше шести месяцев, налог полностью уплачивается не позднее 25 календарных дней после начала действия патента. Если же патент выдан на более длительный период, то в данный срок уплачивается лишь треть суммы. Оставшуюся часть налогоплательщик перечисляет не позднее 30 календарных дней до момента окончания налогового периода (ст. 346.51 НК РФ). При этом налоговый период заканчивается в последний день действия патента либо в день досрочного прекращения предпринимательской деятельности, указанный в соответствующем заявлении (ст. 346.49 НК РФ).

Обращаем внимание на то, что исходя из сопоставления норм подп. 3 п. 6 ст. 346.45, п. 3 ст. 346.49, под. 2 п. 2 ст. 346.51 НК РФ, если по патенту, полученному на срок более полугода, налог уплачен позднее, чем за 30 календарных дней до прекращения деятельности, налогоплательщик будет считаться утратившим право на применение патентной системы и перешедшим на общий режим с начала налогового периода.

Налоговая декларация, как и ранее при применении УСН на основе патента, представляться не должна (ст. 346.52 НК РФ).

## **7. Стоимость патента не уменьшается на сумму страховых взносов**

В главе о патентной системе не предусмотрена возможность уменьшения стоимости патента на сумму страховых взносов на обязательное страхование. Это ухудшает положение налогоплательщиков, перешедших на патентную систему с 2013 г., по сравнению с предпринимателями, применявшими УСН на основе патента. Напомним, что ранее согласно п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ вторую часть (2/3) стоимости патента можно было уменьшить на размер взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование.

## **8. Налоговый и бухгалтерский учет**

Учет доходов предприниматели ведут в книге учета доходов по патентной системе, форму и порядок заполнения которой должен утвердить Минфин России (п. 1 ст. 346.53 НК РФ).

Налогоплательщики в рамках данного спецрежима применяют кассовый метод. При этом в соответствии с п. п. 2 и 3 ст. 346.53 НК РФ датой получения дохода признается:

- день выплаты дохода в денежной форме, в том числе перечисления средств на счета предпринимателя либо по его поручению на счета третьих лиц;
- день передачи дохода в натуральной форме;
- день получения иного имущества (работ, услуг, имущественных прав), а также день погашения задолженности иным способом;
- дата оплаты векселя при использовании его в расчетах за товары (работы, услуги, имущественные права).

Следует отметить, что согласно п. 5 ст. 346.53 НК РФ доход в иностранной валюте предприниматель, применяющий патентную систему, пересчитывает в рубли по курсу Банка России на дату получения такого дохода.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен единственный случай, когда предприниматель может уменьшить свои доходы: при возврате ранее полученных сумм предоплаты (п. 4 ст. 346.53 НК РФ).

Кроме того, установлена обязанность предпринимателя вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, если помимо деятельности в рамках патентной системы он осуществляет иные виды деятельности с применением других режимов налогообложения (п. 6 ст. 346.53 НК РФ).

Помимо вышеизложенного следует отметить, что исходя из подп. 1 п. 2 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" предприниматели вправе не вести бухгалтерский учет в отношении деятельности, облагаемой в рамках

патентной системы, так как они обязаны вести налоговый учет доходов на основании [п. 1 ст. 346.53 НК РФ](#). Эту точку зрения разделяет и Минфин России ([абз. 43 п. 1 Информационного сообщения Минфина России](#)).

### **Выводы**

1. С 1 января 2013 г. для индивидуальных предпринимателей вместо УСН на основе патента введен новый специальный режим налогообложения - патентная система ([гл. 26.5 НК РФ](#)).

2. Патент выдается на срок от одного до двенадцати месяцев в пределах календарного года ([п. 5 ст. 346.45 НК РФ](#)).

3. Заявление на выдачу патента должно быть подано не позднее 10 дней до даты начала применения спецрежима в инспекцию по месту регистрации предпринимателя или в любой налоговый орган в субъекте РФ, в котором налогоплательщик не состоит на учете ([п. 2 ст. 346.45 НК РФ](#)).

4. Для применения патентной системы средняя численность наемных работников, привлекаемых предпринимателем по всем видам осуществляемой деятельности, не должна превышать 15 человек, а объем годовой выручки, полученной от деятельности в рамках патентной и упрощенной систем, - 60 млн руб. ([п. 5 ст. 346.43, подп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК РФ](#)).

5. Подлежащий уплате налог исчисляется как доля в размере шести процентов от установленного субъектом РФ потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по определенному виду деятельности ([ст. ст. 346.47, 346.50 и п. 1 ст. 346.51 НК РФ](#)).

6. Налоговым периодом признается срок, на который выдан патент, или период с даты начала его действия до даты досрочного прекращения предпринимательской деятельности ([ст. 346.49 НК РФ](#)).

7. В отношении патентов, выданных на период менее шести месяцев, налог уплачивается в срок не позднее 25 календарных дней после начала его действия. Если период действия патента составляет не менее полгода, то в указанный срок уплачивается только треть исчисленной суммы налога, а оставшаяся часть должна быть перечислена в бюджет не позднее 30 календарных дней до даты окончания налогового периода ([п. 2 ст. 346.51 НК РФ](#)).

8. Применяющие патентную систему предприниматели ведут налоговый учет доходов кассовым методом в книге учета доходов по патентной системе ([ст. 346.53 НК РФ](#)).

9. При применении патентной системы индивидуальные предприниматели вправе не вести бухгалтерский учет ([п. 1 ст. 346.53 НК РФ, подп. 1 п. 2 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"](#)).

10. Стоимость патента не уменьшается на сумму страховых взносов.

### **Страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования**

#### **Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ**

#### **1. Для предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, установлены пониженные тарифы страховых взносов**

Для большинства плательщиков, применяющих патентную систему, установлены пониженные тарифы страховых взносов, такие же, как при УСН. Однако предприниматели, которые сдают в аренду помещения, осуществляют розничную торговлю или оказывают услуги общепита, платят взносы по общеустановленным тарифам ([п. 14 ч. 1 и ч. 3.4 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ](#))

При этом важно заметить, что в [гл. 26.5 "Патентная система налогообложения" НК](#)



РФ не предусмотрена возможность уменьшения стоимости патента на размер страховых взносов на обязательное страхование. Это ухудшает положение налогоплательщиков, переходящих на патентную систему с 2013 г., по сравнению с предпринимателями, применявшими ранее УСН на основе патента.

## **Выводы**

1. Для применяющих новый спецрежим плательщиков установлены такие же пониженные тарифы страховых взносов, как и для применяющих УСН (п. 14 ч. 1 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ).

### **Обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством**

#### **Федеральный закон от 25.02.2011 N 21-ФЗ**

#### **1. С 1 января 2013 г. нельзя выбирать порядок исчисления пособия по беременности и родам и ежемесячного пособия по уходу за ребенком**

Напомним, что по страховым случаям, наступившим в период с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г., средний дневной заработок для исчисления пособий по беременности и родам, а также ежемесячного пособия по уходу за ребенком мог определяться одним из следующих способов:

- по заявлению застрахованного лица исходя из среднего заработка за 12 последних месяцев, предшествующих месяцу наступления страхового случая. Средний заработок делится на количество фактически отработанных дней (с учетом предельной величины базы для начисления страховых взносов в ФСС за 2010 г. - 415 000 руб.). Этот порядок расчета пособий применялся до 2011 г.;

- исходя из среднего заработка за два календарных года, предшествующих году, в котором наступил страховой случай. Средний заработок делится на 730 (также с учетом предельной величины базы для начисления страховых взносов в ФСС за соответствующий год). Этот порядок расчета пособий действовал с 1 января 2011 г.

Указанный переходный период, в течение которого застрахованные лица были вправе выбирать порядок определения среднего дневного заработка для исчисления пособий, установлен ч. 2 ст. 3 Федерального закона от 08.12.2010 N 343-ФЗ. Данный период закончился 1 января 2013 г.

В отношении страховых случаев, наступивших начиная с 1 января 2013 г., средний дневной заработок для исчисления пособия по беременности и родам и ежемесячного пособия по уходу за ребенком необходимо будет определять по новым правилам, установленным ч. 3.1 ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ. Заработок работника за два календарных года, предшествующих тому, в котором наступил страховой случай, необходимо делить на число календарных дней в этом периоде, за исключением календарных дней, приходящихся на следующие периоды:

- 1) периоды временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком;
- 2) дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за ребенком-инвалидом;
- 3) период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы в соответствии с законодательством РФ. Этот период не учитывается, если на сохраняемую заработную плату не начислялись взносы в ФСС РФ.

Следует отметить, что средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей установленную предельную величину базы для начисления взносов в ФСС (ч. 3.2 ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ).

## **Выводы**

1. Средний дневной заработок для исчисления пособия по беременности и родам, а также ежемесячного пособия по уходу за ребенком определяется путем деления суммы начисленного заработка за два календарных года, предшествующих тому, в котором наступил страховой случай, на число календарных дней в этом периоде, за исключением некоторых календарных дней (ч. 3.1 ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ).

### **Изменения, ухудшающие положение налогоплательщиков**

1. При нарушении срока подачи уведомления о переходе на уплату ЕСХН организации и предприниматели не признаются плательщиками ЕСХН (п. 3 ст. 346.3 НК РФ). >>>

2. Уплаченная в бюджет сумма ЕСХН не включается в состав расходов при определении базы по данному налогу (подп. 23 п. 2 ст. 346.5 НК РФ). >>>

3. При прекращении деятельности, в отношении которой применялся ЕСХН, налогоплательщик обязан подать в инспекцию уведомление не позднее 15 дней с даты прекращения такой деятельности (п. 9 ст. 346.3 НК РФ). Уплатить налог и представить декларацию по ЕСХН в данном случае нужно не позднее 25 числа месяца, следующего за тем, в котором согласно соответствующему уведомлению прекращена деятельность в качестве сельхозтоваропроизводителя (п. 5 ст. 346.9, подп. 2 п. 2 ст. 346.10 НК РФ). >>>

4. При непредставлении уведомления о переходе на УСН в установленный срок налогоплательщик не вправе применять данный спецрежим (подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). >>>

5. При утрате права на применение УСН уплатить налог и подать декларацию налогоплательщик должен не позднее 25 числа месяца, следующего за кварталом, в котором утрачено право на применение данного спецрежима (п. 7 ст. 346.21, п. 3 ст. 346.23 НК РФ). >>>

6. В случае прекращения деятельности, в отношении которой применялась УСН, налогоплательщик обязан подать в инспекцию уведомление не позднее 15 дней с даты прекращения такой деятельности (п. 8 ст. 346.13 НК РФ). Уплатить налог и представить декларацию по УСН в данном случае нужно не позднее 25 числа месяца, следующего за тем, в котором согласно соответствующему уведомлению прекращена деятельность (п. 7 ст. 346.21, п. 2 ст. 346.23 НК РФ). >>>

7. Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом "доходы", уменьшают сумму единого налога в том числе на размер пособий по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) в части, оплаченной работодателями за первые три дня болезни, но не покрытой выплатами, произведенными работникам страховыми организациями (подп. 2 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ). >>>

8. Заявление о снятии с учета в качестве плательщика ЕНВД необходимо подавать не только при прекращении деятельности, облагаемой этим налогом, но и при переходе на иной режим, а также при нарушении требований, установленных подп. 1 и 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ (абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ). >>>

9. При нарушении срока представления заявления о снятии с учета в качестве плательщика ЕНВД в связи с прекращением деятельности датой снятия с учета является последний день месяца, в котором такое заявление подано (абз. 5 п. 3 ст. 346.28 НК РФ). >>>

10. Лимит по количеству работников для перехода на уплату ЕНВД и утраты права на применение этого спецрежима определяется исходя из средней, а не среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год (подп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ). >>>

11. Размер вмененного дохода за квартал, в котором организация и предприниматель встали на учет в качестве плательщиков ЕНВД или снялись с такого учета, определяется исходя из фактического количества дней осуществления деятельности (п. 10 ст. 346.29 НК РФ). >>>

12. Плательщики ЕНВД уменьшают сумму единого налога в том числе на размер пособий по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) в части, оплаченной работодателями за первые три дня

болезни, но не покрытой выплатами, произведенными работникам страховыми организациями (подп. 2 п. 2 ст. 346.32 НК РФ). >>>

13. Применяющие ЕНВД предприниматели, имеющие работников, могут уменьшить сумму единого налога только на размер страховых взносов, уплаченных за работников (п. 2, абз. 3 п. 2.1 ст. 346.32 НК РФ). >>>

14. При применении патентной системы предприниматель не вправе уменьшить налог на сумму страховых взносов, уплаченных на обязательное страхование, что было предусмотрено в рамках УСН на основе патента. >>>

### **Спорные вопросы, оставшиеся нерешенными после принятия поправок**

1. Вправе ли налогоплательщики (не являющиеся вновь зарегистрированными), которые перешли на уплату ЕСХН и не получили дохода в первом налоговом периоде в связи с проведением подготовительных работ, продолжать применять данный спецрежим?  
>>>

---