**Старший государственный налоговый инспектор отдела налогообложения юридических лиц УФНС России по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре Апаликов А. Н.**

**«Особенности налогообложения при применении специальных налоговых режимов (УСН, ПСН, ЕСХН, НПД)»**

Здравствуйте уважаемые участники нашего сегодняшнего мероприятия.

В своем докладе я остановлюсь на основных проблемных моментах, ведущих к нарушениям при применении специальных налоговых режимов.

Часто встречаемым нарушением является занижение налоговой базы вследствие неотражения в декларациях всех полученных налогоплательщиком доходов.

Это может быть обусловлено невключением в доходы выручки, полученной налогоплательщиком с использованием контрольно-кассовой техники (далее – ККТ). Особенно часто не включается в доходы выручка ККТ в наличной форме.

В связи с этим обращаем внимание, что налоговые органы располагают доступом к операциям, совершенным с использованием ККТ налогоплательщика – как в общей сумме, так и в разрезе наличной и безналичной форм оплат.

Другая возможная причина занижения доходов – неотражение выручки, полученной при реализации товаров с привлечением агентов и комиссионеров.

В этом вопросе налогоплательщикам следует учитывать, что агенты не являются покупателями товаров, поэтому в доходах необходимо отражать не суммы, полученные от агентов, а денежные средства, перечисляемые непосредственным покупателем агенту.

Поэтому если агент перечисляет продавцу (принципалу) денежные средства за реализованные товары за минусом агентского вознаграждения, налогоплательщик должен учитывать, что агентское вознаграждение также должно включаться в доходы.

Также обращаем внимание на необходимость отражения в налоговых декларациях доходов полученных от реализации транспортных средств, объектов недвижимости. Чаще всего данное нарушение встречается у индивидуальных предпринимателей, которые полагают, что это имущество принадлежит им как физическим лицам и отчитываться за него они должны в порядке, установленном для физических лиц.

Вместе с тем, если реализованное имущество ранее использовалось в предпринимательской деятельности, доходы от его реализации должны отражаться в рамках применяемого индивидуальным предпринимателем режима налогообложения (УСН, ЕСХН). Исключение – ПСН, так как данный режим применяется не ко всей деятельности налогоплательщика, а только к определенному ее виду. Также данная реализация не является объектом налогообложения в целях применения НПД, что прямо указано в статье 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход».

Также налогоплательщиками допускается неотражение в налоговой базе по УСН и ЕСХН сумм получаемых субсидий.

По общему правилу субсидии, прямо не указанные в статье 251 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежат включению в налоговую базу по УСН и ЕСХН.

Из положений указанной статьи Налогового кодекса следует, что не включаются в доходы:

- субсидии, полученные из федерального или регионального бюджета в связи с неблагоприятной ситуацией, связанной с распространением новой коронавирусной инфекции;

- субсидии, относящиеся к средствам целевого финансирования (субсидии, предоставленные бюджетным учреждениям и автономным учреждениям; гранты, полученные в форме субсидий, если указанные гранты удовлетворяют условиям, отраженным в указанном подпункте Налогового кодекса Российской Федерации; субсидии, полученные на возмещение определенных расходов, указанных в статье 270 Налогового кодекса Российской Федерации).

В отдельных случаях установлен специальный порядок отражения субсидий в налоговой базе:

1) Субсидии, полученные в соответствии с Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» – отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения;

2) Субсидии на содействие самозанятости безработных и финансовую поддержку по сертификатам на привлечение трудовых ресурсов – отражаются в составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более трех налоговых периодов с даты получения.

Налогоплательщики ПСН должны учитывать, что субсидии не являются доходом, полученным от осуществления предпринимательской деятельности по ПСН и подлежат учету по правилам совмещаемого режима налогообложения (УСН, ЕСХН либо ОСНО).

Допускаются налогоплательщиками и случаи завышения расходов, указываемых в декларациях.

Перечень расходов, уменьшающих налоговую базу является закрытым (ЕСХН - пункт 2 статьи 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации, УСН – пункт 1 статьи 346.16 Налогового кодекса Российской Федерации), расходы не соответствующие указанному перечню не должны включаться в налоговую декларацию. Выявляются случаи включения в расходы сумм уплаченных налогов, отражение оплаты патента за работника – иностранного гражданина.

Также обращаем внимание, что в соответствии со статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

Включение в налоговую базу сумм неподлежащих учету в рамках режима налогообложения документально неподтвержденных доходов влечет риск их исключения налоговым органом и соответствующего доначисления налога, штрафов и пеней.

Другим часто встречающимся нарушением является применение УСН без представления соответствующего уведомления.

Обращаем внимание, что при регистрации налогоплательщик, не подавший уведомлений либо заявлений о применении какого-либо из СНР должен исчислять налоги в общем порядке (считается плательщиком общей системы налогообложения – ОСНО).

Порядок перехода налогоплательщиков на УСН установлен статьей 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой уведомление о переходе на УСН направляется в течение 30 дней с момента постановки на учет в налоговых органах (если планируется применение УСН с даты регистрации), либо не позднее 31 декабря года, предшествующего году начала применения УСН.

Схожим нарушением является применение УСН с неверным объектом налогообложения, что также связано с непредставлением или несвоевременным представлением налогоплательщиком уведомления об изменении объекта налогообложения (срок представления – не позднее 31 декабря года, предшествующего году изменения объекта налогообложения).

Такие нарушения выявляются налоговыми органами в автоматическом режиме сопоставлением объекта налогообложения, указанного в декларации, и объекта налогообложения, зафиксированного в соответствующем уведомлении.

Также у налогоплательщиков УСН с объектом доходы выявляются случаи неверного уменьшение суммы исчисленного налога на уплаченные страховые взносы.

Обращаем внимание, что сумма налога, исчисленная за налоговый (отчетный) период, может быть уменьшена на сумму страховых взносов, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом (отчетном) периоде.

При этом индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, вправе уменьшить исчисленный налог на сумму уплаченных «за себя» страховых взносов без ограничения суммы уменьшения.

Все остальные налогоплательщики вправе уменьшить сумму налога на уплаченные страховые взносы не более чем на 50%.

Отметим, что если индивидуальный предприниматель совмещает УСН и ПСН и при этом использует труд наемных работников только по одному режиму, по второму режиму он имеет право уменьшить налог на уплаченные «за себя» страховые взносы без учета 50% ограничения.

Одним из наиболее часто встречающихся нарушений является неправомерное применение налогоплательщиками пониженных налоговых ставок по УСН.

При этом налогоплательщики УСН с объектом доходы, уменьшенные на величину расходов, зачастую указывают в налоговых декларациях ставку 15%, при том, что согласно Закона ХМАО – Югры от 30.12.2008 № 166-оз «О ставках налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения» ставка налога для всех налогоплательщиков с указанным объектом составляет 5%.

Для налогоплательщиков УСН с объектом доходы на 2022 год действуют ставки 1% и 4%.

Ставка 1% в 2022 году применяют:

- социальные предприятия, социально ориентированные некоммерческие организации, религиозные организации;

- правообладатели программ для электронных вычислительных машин, включенных в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных;

- налогоплательщики по 7 пунктам основных видов экономической деятельности:

1) деятельность гостиниц и предприятий общественного питания (классы по ОКВЭД 55, 56, за исключением подкласса 56.3);

2) деятельность туристических агентств и прочих организаций, представляющих услуги в сфере туризма (класс 79);

3) деятельность по организации конференций и выставок (подкласс 82.3);

4) деятельность в сфере образования (класс 85);

5) деятельность в области здравоохранения и социальных услуг (классы 86-88);

6) деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений (классы 90-93);

7) представление прочих видов услуг (группы 96.02, 96.04).

Для всех остальных налогоплательщиков, не подпадающих под применение ставки 1 процент, на 2022 год установлена единая ставка 4 процента (без дополнительных условий).

При этом, уже имеются случаи, когда налогоплательщики указывают в налоговых декларациях по УСН за 2021 год ставку 4 процента, хотя она действует только в 2022 году (на 2023 год, по состоянию на текущую дату действие данной ставки не продлено).

Обращаем внимание, что для применения пониженных ставок по видам деятельности должны соблюдаться следующие условия:

- льготный вид деятельности должен являться для налогоплательщика основным, соответствующим присвоенному в установленном порядке коду Общероссийского классификатора видов экономической деятельности;

- доходы от видов деятельности, по которым предусмотрена пониженная ставка, должны составлять не менее 70 процентов от всех доходов налогоплательщика.

Для недопущения негативных последствий рекомендуем налогоплательщикам учитывать данные условия, а также своевременно отслеживать изменения налоговых ставок. Это можно сделать в том числе через официальный сайт Федеральной налоговой nalog.gov.ru (путь: Налогообложение в Российской Федерации → Действующие налоги и сборы → Упрощенная система налогообложения → Часто задаваемые вопросы; также необходимо выбрать регион, по которому нужно получить информацию).

Далее отдельно остановимся на специфических случаях неправомерного применения специальных налоговых режимов, вытекающих из ограничений, установленных для определенного режима налогообложения.

Для налогоплательщиков УСН такими случаями являются:

- превышение предельно установленного уровня дохода 200 млн. рублей в 2021 году (в 2022 году с учетом коэффициента-дефлятора – 219,2 млн. рублей) влечет утрату права применения УСН с начала квартала, в котором допущено нарушение;

- открытие организациями филиала;

- превышение доли участия других организаций 25%, за исключением:

1) организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов;

2) некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

3) хозяйственные партнерства, учрежденные бюджетными и автономными научными учреждениями, образовательными организациями, если их деятельность заключается в практическом применении (внедрении) результатов их интеллектуальной деятельности.

Случаи неправомерного применения ПСН связаны со следующими основными нарушениями:

- превышение доходов налогоплательщика ПСН 60 млн. рублей, что влечет утрату права на применение ПСН с начала налогового периода, на который выдан патент;

- занижение площади объекта ПСН (например, площади торгового зала объекта розничной торговли, зала обслуживания посетителей объекта общественного питания), что проводит к необходимости отражения всего полученного дохода по совмещаемому режиму налогообложения;

- реализация в рамках патента на розничную торговлю отдельных групп маркированных товаров (обувные товары, лекарственные средства, меховые изделия).

Основные нарушения при применении ЕСХН:

- доля доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, услуг оказываемых сельскохозяйственным производителям, реализации уловов водных биологических ресурсов составляет менее 70 процентов от всех доходов налогоплательщика;

- представление деклараций с нулевыми доходами, что также влечет утрату права применения ЕСХН;

- непредставление налогоплательщиками ЕСХН деклараций по НДС и неисчисление НДС.

Основные нарушения при применении НПД:

- выполнение налогоплательщиком работ, оказание услуг, заказчиком которых выступает действующий или бывший работодатель;

- невыдача покупателю (заказчику) чека за оказанную услугу, что влечет привлечение налогоплательщика НПД к ответственности в соответствии со статьей 129.13 Налогового кодекса Российской Федерации;

- совмещение НПД с иными режимами налогообложения, что влечет утрату права на применение НПД (исключение – плательщики УСН и ЕСХН, переходящие на НПД, имеют право в течение 30 дней с момента регистрации в качестве плательщика НПД представить уведомление об отказе от применения УСН либо ЕСХН).

**Спасибо за внимание.**