

Как будут проверять бывших вмененщиков, которые перешли на патент

Как реформировали патентную систему в 2021 году

Какие претензии налоговики могут предъявить к субъектам ПСН

Как снизить риски при применении патентной системы

Ольга Ястребкова, налоговый юрист

Юрий Кормушаков, налоговый консультант компании «Кузьминых и партнёры»

С

1 января 2021 года ЕНВД отменили, поэтому многие вмененщики

перешли на патентную систему. В 2021 году у ПСН появились новые преимущества. Все эти позитивные изменения сближают ПСН с ушедшим налогом на вмененный доход.

Может показаться, что для розничной торговли ничего не изменилось. По-прежнему можно торговать через зал площадью не более в 150 кв. м, для этого нужно просто купить патент. Однако здесь налогоплательщиков может подстеречь ловушка. Рассмотрим, какие претензии налоговики могут предъявить к субъектам ПСН.

Претензии к торговле через стационарную торговую сеть

Розничная торговля для целей ЕНВД и ПСН — это не одно и то же. Учтите этот нюанс, чтобы не слететь с ПСН. Патентная система в отличие от ЕНВД имеет закрытый перечень объектов стационарной сети, через которые можно вести розничную торговлю (подп. 45, 46 п. 2 ст. 346.43 НК). К данной категории относятся магазины, павильоны, розничные рынки, ярмарки, киоски, палатки и торговые автоматы (п. 3 ст. 346.43 НК).

Оцените свой объект торговли. Возможно, он не входит в этот закрытый перечень. В таком случае налоговики могут заявить, что вы неправомерно применяете патентную систему. В [главе 26.5](#) НК есть два вида деятельности, связанные с розничной торговлей:

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью не более 150 кв. м ([подп. 45 п. 2 ст. 346.43 НК](#));

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети ([подп. 46 п. 2 ст. 346.43 НК](#)).

термины из [главы 26.5 НК](#).

Стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы, — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения. К данной категории объектов относят магазины и павильоны ([подп. 2 п. 3 ст. 346.43 НК](#)).

Стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов, — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, используемых для заключения договоров розничной купли-продажи и проведения торгов. В данную категорию торговых объектов входят розничные рынки, ярмарки, киоски, палатки и торговые автоматы ([подп. 7 п. 3 ст. 346.43 НК](#)).

Нестационарная торговая сеть — торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети ([подп. 10 п. 3 ст. 346.43 НК](#)).

Павильон — строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест ([подп. 4 п. 3 ст. 346.43 НК](#)). Киоск — строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца ([подп. 8 п. 3 ст. 346.43 НК](#)). Палатка — сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала ([подп. 9 п. 3 ст. 346.43 НК](#)).

Магазин — специально оборудованное здание или его часть, предназначенное для продажи товаров покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже ([подп. 3 п. 3 ст. 346.43 НК](#)). Так, если в здании нет помещений для приема и хранения товаров, его нельзя признать магазином и применять ПСН по виду деятельности «розничная торговля через залы площадью не более 150 кв. м» ([подп. 45 п. 2 ст. 346.43 НК](#)).

Перечень объектов розничной торговли, приведенный в [пункте 3](#) статьи 346.43 НК, применяется только в целях [главы 26.5 НК](#) (письма [ФНС от 29.08.2012 № ЕД-4-3/14242@](#), [Минфина от 14.08.2012 № 03-11-09/64](#)). Судьи придерживаются аналогичной позиции (апелляционное определение ВС от 18.10.2018 № 49-АПГ18-17).

Стационарная торговая сеть в целях ПСН — это всего семь торговых объектов: магазины, павильоны, розничные рынки, ярмарки, киоски, палатки и торговые автоматы ([письмо Минфина от 09.10.2012 № 03-11-11/295](#)). Если ваш торговый объект не входит в этот перечень, то патентную систему применять нельзя.

Розничная торговля, осуществляемая через объекты, не включенные в данный перечень, должна облагаться налогами в рамках иных режимов. В этот перечень не входят, к примеру, торговые центры, а также нежилые помещения, арендуемые для осуществления торговли в административных и промышленных зданиях (письма Минфина [от 14.08.2012 № 03-11-09/64](#), [от 11.01.2013 № 03-11-11/4](#), [определение ВАС от 28.04.2014 № ВАС-3070/14](#)).

Претензии к торговле через нестационарную торговую сеть

Но есть еще и понятие «нестационарная торговая сеть», и для целей ПСН перечень таких объектов открытый. В этом кроется важное отличие патентной системы от ЕНВД.

Так, для вмененки перечень объектов стационарной сети, не имеющей торговых залов, тоже открытый. И все стационарные объекты, не удовлетворяющие понятиям магазина и павильона, автоматически подпадают под определение «стационарная сеть, не имеющая торговых залов» (например, склад). А для ПСН оба «стационарных» перечня закрытые, но «нестационарный» перечень открыт.

Перечня объектов нестационарной сети в [главе 26.5](#) НК нет, термин «объект организации торговли» не раскрыт. Можно сделать вывод, что помимо прямо поименованных к объектам нестационарной сети относятся все иные объекты, не упомянутые в качестве объектов стационарной торговой сети (подп. [7, 10](#) п. 3 ст. 346.43 НК).

Но открытым перечнем нестационарной торговой сети мешают воспользоваться чиновники. Они утверждают, что тот же склад нельзя отнести к нестационарной сети для целей ПСН, но никаких аргументов не приводят ([письмо Минфина от 09.10.2012 № 03-11-11/295](#)).

Скорее всего, Минфин ориентируется на понятие «стационарная торговая сеть» для целей ЕНВД: торговая сеть, расположенная в предназначенных или используемых для ведения торговли зданиях (строениях, сооружениях), подсоединенных к инженерным коммуникациям ([абз. 13](#) ст. 346.27 НК в ред. 2020 года).

Позиция чиновников ошибочна. Ведь понятие стационарной сети в [главах 26.2](#) и [26.3](#) НК разное. Нельзя заставлять субъектов ПСН руководствоваться определениями из двух глав НК одновременно! Если рассматривать понятие «стационарная сеть» для целей ПСН, то такой объект как склад можно отнести к нестационарной сети. Для целей ЕНВД склад — это «стационарная сеть, не имеющая торговых залов» ([абз. 15](#) ст. 346.27 НК в ред. 2020 года).

Но не все хотят спорить с налоговиками и отстаивать свою позицию в суде. Однако сейчас в связи с отменой ЕНВД отпадает и один из аргументов чиновников.

Применять термины из [Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ](#) о торговой деятельности нельзя, поскольку это противоречит статье 11 НК. Сейчас можно ориентироваться только на нормы [главы 26.2](#) НК «Патентная система налогообложения». А в [главе 26.2](#) НК все прозрачно: любой объект, не входящий в закрытый перечень из семи пунктов, можно отнести к нестационарной торговой сети.

Термины из НК не всегда совпадают с аналогичными понятиями в других законах ([п. 1 ст. 11 НК](#)). Поэтому стационарный объект не всегда может быть расположен на земле, а нестационарный объект, наоборот, может иметь неразрывную связь с землей (подп. [2, 7, 10](#) п. 3 ст. 346.43 НК).

Так, для целей ПСН палатка относится к объектам стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов ([подп. 9 п. 3 ст. 346.43 НК](#)). Магазин — это не любое помещение, где есть прилавки и выставлены товары с ценниками, а склад можно отнести к нестационарной торговой сети.

Налоговые последствия

Бывшим вмененщикам, которые перешли на ПСН, важно правильно квалифицировать свой объект торговли. Ведь при выдаче патента инспекторы могут не проверить характеристики объекта, да они и не обязаны этого делать. А предприниматель может решить, что ЕНВД и ПСН абсолютно идентичны.

Если ИП параллельно с ПСН применяет упрощенку, то контролеры могут доначислить налоги в рамках этого режима. Но если ИП не заявлял о применении УСН, то ситуация может быть намного хуже — ему доначислят налоги по общей системе. При выручке до 2 млн руб. за квартал можно заявить освобождение

от уплаты НДС, но субъектам с более значительными оборотами придется платить НДС ([п. 1 ст. 145 НК](#)).

Итак, вы вправе применять патентную систему, если ведете торговлю в магазине, павильоне, киоске, палатке, а также на розничном рынке, ярмарке или через торговый автомат. Если вы торгуете через иной объект, то можно применять ПСН, ссылаясь на то, что этот объект относится к нестационарной торговой сети.

Однако такой подход расходится с мнением Минфина, поэтому возможны споры с проверяющими.

преимущества ПСН

С отменой ЕНВД привлекательность патентной системы налогообложения возросла. Ведь ПСН остается теперь единственной системой налогообложения для многих видов деятельности, где сумма налога не зависит от суммы выручки и является символической. Часто стоимость патента многократно ниже единого налога при УСН с объектом «доходы».



С 2021 года [глава 26.5 НК](#) «Патентная система налогообложения» серьезно изменилась ([Федеральный закон от 23.11.2020 № 373-ФЗ](#)). Законодатели расширили перечень видов деятельности, доступных субъектам ПСН: теперь в нем не 63, а 80 пунктов. Для розничной торговли и общепита на патенте максимальную площадь зала обслуживания увеличили с 50 до 150 кв. м, то есть она станет такой же, как при ЕНВД. Региональные власти вправе устанавливать любые размеры потенциально возможного к получению годового дохода. Ранее максимальный размер потенциального дохода не превышал 1 млн руб. в год.

