

# Совмещение двух налоговых режимов

Применение для каждого направления бизнеса отдельного налогового режима является выгодным мероприятием для предпринимателя, однако, таит в себе много подводных камней. Поскольку со следующего года применение специального налогового режима ЕНВД будет невозможным, то некоторым организациям придётся искать новые варианты ведения учёта.

## Право на совмещение специальных налоговых режимов

Начнём с того, что совмещать в учёте УСН и ОСНО невозможно, поскольку данные режимы применяются в целом к бизнесу и не могут быть использованы только для одного направления.

Налог на профессиональный доход (НПД) также не может применяться совместно с другими налоговыми режимами (см. подробнее Порядок и последствия регистрации в ФНС в качестве самозанятого).

Следовательно, остаются следующие варианты:

- ОСНО и ПСН
- УСН/ЕСХН и ПСН

Патентная система налогообложения допускает применение лишь на одном направлении деятельности.

Раньше наиболее популярным режимом для совмещения был ЕНВД, он был доступен как организациям, так и ИП. Однако уже с будущего года применение ЕНВД на территории РФ будет прекращено.

Читайте также [На какой режим перейти после ЕНВД?](#) и [На какой налоговый режим перейти после ЕНВД? Часть 2](#)

Теперь же совмещение налоговых режимов будет доступно **только индивидуальным предпринимателям из сферы микробизнеса**, поскольку им разрешено использование патентов.

## Условия совмещения «упрощёнки» и патентной

## СИСТЕМЫ

Одновременное использование УСН и ПСН ограничено следующими показателями:

- общий объём выручки не более 60 млн рублей
- среднесписочная численность сотрудников до 130 человек
- остаточная стоимость основных средств не более 150 млн рублей

### Допустимая величина дохода

В случае если доход индивидуального предпринимателя будет больше установленного лимита, то **право на применение патента будет потеряно с начала налогового периода.**

Если у предпринимателя в течение года будет иметься несколько патентов, то переход на «упрощёнку» произойдёт в периоде нарушения лимита.

**Пример.** В распоряжении предпринимателя имеются патенты со сроком использования:

- с 1 февраля по 31 март
- с 1 апреля по 30 июня

В мае сумма выручки перевалила за установленный лимит, следовательно, с 1 апреля ИП должен произвести перерасчёт в соответствии с требованиями по УСН.

Такая норма содержится в письме Минфина РФ от 7 августа 2019 года № 03-11-11/59523.

### Предельная величина численности персонала

Порядок учёта выручки на патентной системе прописан в Налоговом кодексе РФ (п. 6 ст. 346.45 НК РФ), чего нельзя сказать об учёте численности персонала при совмещении налоговых режимов.

Министерство финансов РФ в своём письме от 20 сентября 2018 года № 03-11-12/67188 придерживается мнения, что предприниматель может отдельно учитывать персонал в зависимости от вида применяемого налогового режима. При этом остаётся открытым вопрос: сотрудники на ПСН учитываются в составе максимального числа сотрудников на УСН или же отдельно?

В соответствии с пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ требование о соблюдении количества сотрудников при применении упрощённой системы налогообложения применяется ко всей организации.

Следовательно, ИП, совмещающий в деятельности УСН и ПСН, **не может иметь в штате больше 130 человек**. Количество сотрудников на патенте учитывается «в том числе».

### **Один сотрудник участвует в двух видах деятельности на разных налоговых режимах**

Допустим, что у предпринимателя имеется бухгалтер, который ведёт учёт по всем используемым налоговым режимам.

Министерство финансов РФ в своём письме от 2 июля 2013 года № 03-11-06/3/25138, рассматривая аналогичный пример в отношении ЕНВД и УСН, пришло к выводу, что управленческий персонал, который участвует в деятельности по ЕНВД, необходимо учитывать при определении налога на вменённый доход.

Однако, ФАС Уральского округа в своём Постановлении от 24 июня 2010 № Ф09-4708/10-С3 придерживается позиции, что управленческий персонал задействован во всей деятельности и нельзя учитывать его только по одному направлению деятельности.

На основании вышеизложенного, во избежание конфликтных ситуаций **рекомендуется строго соблюдать лимит численности на ПСН (15 человек)**.

### **Остаточная стоимость основных средств**

Министерство финансов РФ и ФНС считают, что ИП, использующие «упрощёнку» не должны нарушать лимит стоимости основных средств в 150 млн рублей. Такой же позиции придерживается и Верховный Суд РФ.

Чиновники Министерства финансов РФ в своём письме от 6 марта 2019 года № 03-11-11/14646 посчитали, что вести учёт стоимости нужно отдельно, то есть отдельно в зависимости от вида применяемых налоговых режимов.

Однако, нормы Налогового кодекса РФ содержат иную позицию. Ст. 346.12 НК рассматривает схожий момент совмещения ЕНВД и УСН, при котором необходимо вести сводный учёт стоимости основных средств.

Для минимизации риска получения штрафных санкций лучше, чтобы общая стоимость основных средств (УСН+ПСН) **не нарушала лимит в 150 млн рублей**.

### **Территориальные ограничения применения двух налоговых режимов**

Помимо вышеперечисленных ограничений, имеются также территориальные условия совмещения специальных налоговых режимов.

В настоящее время предприниматель, осуществляющий свою деятельность в различных регионах, может совершенно спокойно применять УСН в одном регионе, а ПСН в другом.

Однако, **при одновременном применении двух режимов в одном регионе у контролирующих органов могут возникнуть вопросы**, поскольку однозначной позиции в данном вопросе нет.

Так, в письме ФНС от 28 марта 2013 года № ЕД-3-3/1116 содержится позиция, что нельзя использовать УСН и ПСН в одном регионе, потому что действие патента действует во всём регионе и не может относиться к одному или нескольким объектам учёта.

При этом чиновники Министерства финансов РФ в письме от 5 апреля 2013 года № 03-11-10/11254 считают, что одновременное использование УСН и ПСН для разных объектов допускается вне зависимости от территориального признака.

## **Особенности ведения учёта при совмещении налоговых режимов**

Если ИП всё-таки решится на одновременное использование в деятельности нескольких налоговых режимов, то нужно иметь в виду, что учёт придётся разделить.

### **Порядок учёта доходов и расходов**

Доходы от реализации поступают от осуществления определённой деятельности, поэтому вопросов о том, в какую налогооблагаемую базу их включать УСН или ПСН не возникает.

Чиновники Минфина и ФНС, считают, что внереализационные доходы, например, от продажи офисной мебели, должны учитываться исключительно в деятельности по УСН.

При этом расходы должны распределяться пропорционально и учитываться по кассовому методу.

**Пример.** ИП использует в деятельности ПСН и УСН с объектом «доходы минус расходы». Расходы учитываются по кассовому методу с начала года. В I квартале была получена выручка 1 млн рублей, из них 700 тыс. рублей по УСН и 300 тыс. рублей по ПСН, расходы 150 тыс. рублей, подлежащие распределению.

Порядок расчёта:

1. определение доли выручки по деятельности УСН в общем объеме:

$$300\ 000 / 1\ 000\ 000 * 100\% = 30\%.$$

2. расходы, учтённые при УСН

$$150\ 000 * 30\% = 45\ 000 \text{ рублей.}$$

Таким образом, налогооблагаемая база может быть уменьшена на 45 тыс. рублей.

При учёте расходов на разных налоговых режимах имеет место расхождение в налоговом периоде: для «упрощёнки» это год, а для патента он может начинаться с одного месяца. Возникает вопрос: как определить период для пропорционального расчёта?

Чётких разъяснений по этому поводу пока нет. Предприниматель может вести учёт полученной выручки ежемесячно, как рекомендовалось при использовании УСН и ЕНВД, или самостоятельно разработать другой способ. В любом случае **порядок распределения расходов необходимо прописать в учётной политике.**

## **Порядок учёта страховых взносов**

Использование двух налоговых режимов подразумевает ведение отдельного учёта взносов. При этом, при УСН **за счёт взносов может быть уменьшен налог** к перечислению в бюджет. При ПСН взносы на величину налога не влияют.

У предпринимателя могут возникнуть следующие ситуации:

- у предпринимателя отсутствуют наёмные сотрудники, в этом случае взносы за себя в полном объёме учитываются в деятельности по УСН
- все наёмные сотрудники заняты в деятельности по УСН, сумма взносов уменьшат налогооблагаемую базу при объекте «доходы минус расходы» или налог будет снижен на 50 % при объекте «доходы»
- наёмные сотрудники заняты в деятельности по ПСН, налогооблагаемую базу можно уменьшить за счёт взносов за себя, взносы, начисленные с фонда заработной платы персонала, не принимаются к расходу при определении суммы налога
- сотрудники заняты как в деятельности на УСН, так на ПСН, взносы на себя уменьшают базу при УСН, страховые взносы на персонал должны быть пропорционально распределены

**Пример.** ИП одновременно применяет УСН и ПСН. Заработная плата за месяц составила 120 тыс. рублей, из них 40 тыс. рублей по патентной деятельности, а остальные 80 тыс. рублей по ПСН и УСН одновременно.

Общая величина взносов составила 25,2 тыс. рублей.

Выручка за месяц 600 тыс. рублей, из них 200 тыс. рублей по ПСН и 400 тыс. рублей по УСН.

Порядок расчёта:

1. определение доли выручки в общем объёме:

$$200\ 000 / 600\ 000 * 100\ \% = 33,3\ \% \text{ доля ПСН}$$

$$400\ 000 / 600\ 000 * 100\ \% = 66,7\ \% \text{доля УСН}$$

2. величина страховых взносов в зависимости от вида деятельности

$$25\ 200 * 33,3\% = 8\ 391,6 \text{ рублей на ПСН}$$

$$25\ 200 * 66,7\% = 16\ 808,4 \text{ рублей на УСН}$$

Следовательно, с целью уменьшения налогооблагаемой базы по УСН предприниматель может использовать 16 808,40 рублей, но не более 50 %. Взносы по патентной деятельности учитывать нельзя.

Предпринимателю стоит помнить, что вопрос одновременно использования двух специальных налоговых режимов полон несносностей и чётко не урегулирован. Поэтому нужно быть готовым к вопросам со стороны надзорных органов.

**Читайте также** Налог на прибыль: как учитывать коронавирусные субсидии при определении налоговой базы