

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 14.12.2022 № СД-4-3/16972@ «О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ
НАЛОГА, УПЛАЧИВАЕМОГО В СВЯЗИ С ПРИМЕНЕНИЕМ УСН»

Федеральная налоговая служба в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) сообщает следующее.

Приказом ФНС России от 25.12.2020 N ЕД-4-3/958@ (далее - Приказ) утверждены форма налоговой декларации (далее - Декларация) по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) (форма по КНД 1152017), порядок ее заполнения, а также формат представления Декларации в электронной форме.

31.07.2020 принят Федеральный закон N 266-ФЗ "О внесении изменений в главу 26.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 266-ФЗ), которым предусмотрено применение налоговых ставок, предусмотренных пунктами 1.1 и 2.1 статьи 346.20 Кодекса, в размере 8 процентов и 20 процентов.

Письмом ФНС России от 24.11.2021 N СД-4-3/16342@ доводились уточненные алгоритмы, учитываемые при заполнении в налоговой декларации по УСН суммы исчисленного налога (авансового платежа) за 9 месяцев и за налоговый период в случае применения налоговых ставок, установленных вышеуказанными пунктами.

Одновременно с этим сообщаем, что в соответствии с пунктом 1 статьи 3 Кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 22.06.2009 N 10-П отметил, что в налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

Законодательно установленный круг адресатов налоговых льгот в широком понимании - как в форме освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков, так и в форме установления пониженных ставок налога или возможности уменьшения налогооблагаемой базы - не может быть произвольным и должен иметь под собой экономическое основание (пункт 3 статьи 3 Кодекса). Верховный суд Российской Федерации в Определении от 06.09.2006 N 59-Г06-16, указал, что экономическим основанием для установления налога является наличие у налогоплательщика имущества, дохода, или иное основание, имеющее стоимостные, количественные или иные характеристики.

В этой связи ситуация, при которой применение налоговой ставки в размере 8 процентов (20 процентов) в отношении части налоговой базы, рассчитанной как разница между налоговой базой отчетного и предшествующего периода, влечет исчисление налога в меньшем объеме, чем при его исчислении налогоплательщиком, получившим аналогичский экономический результат, но применяющим ставку в размере 6 процентов (15 процентов),

является экономически необоснованной и ставит налогоплательщиков в неравное положение.

Из содержания Закона N 266-ФЗ следует, что целью принятия данного закона являлось именно установление повышенных налоговых ставок 8 процентов или 20 процентов для налогоплательщиков, у которых доходы, определяемые нарастающим итогом с начала налогового периода в соответствии со статьей 346.15 и с подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 Кодекса, превысили 150 млн. рублей, но не превысили 200 млн. рублей и (или) в течение которого средняя численность работников налогоплательщика превысила 100 человек, но не превысила 130 человек в целях применения УСН, и сохранения права на применение указанного режима налогообложения без необходимости восстанавливать налоговый учет и налоговые обязательства с начала отчетного (налогового) периода, в котором произошли указанные превышения, как предусматривалось ранее до принятия соответствующего закона и соответственно не может являться основанием неправомерных ожиданий налогоплательщика в части получения выгоды от применения предусмотренного механизма исчисления налога.

Учитывая изложенное, в целях исключения получения необоснованной выгоды от применения предусмотренного механизма исчисления налога, ФНС России сообщает, что в случае, если налоговая база, определенная за налоговый (отчетный) период, оказалась меньше налоговой базы, определенной за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором допущены указанные превышения доходов налогоплательщика и (или) средней численности его работников, то при исчислении налога (авансовых платежей по налогу) в отношении части налоговой базы, рассчитанной как разница между налоговой базой налогового (отчетного) периода и налоговой базой, определенной для отчетного периода, предшествующего кварталу, в котором произошли указанные превышения доходов налогоплательщика и (или) средней численности его работников, в зависимости от выбранного объекта налогообложения налоговая ставка подлежит применению в размере 6 процентов либо 15 процентов, если иной размер налоговой ставки не установлен законом субъекта Российской Федерации на основании пунктов 1 и 2 статьи 346.20 Кодекса.

Направленные письмом ФНС России от 24.11.2021 N СД-4-3/16342@ уточненные алгоритмы, учитываемые при заполнении в налоговой декларации по УСН суммы исчисленного налога (авансового платежа) за 9 месяцев и за налоговый период в случае применения налоговых ставок, установленных вышеуказанными пунктами, будут скорректированы.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.С.САТИН