

О ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ И ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ ИХ РАЗРЕШЕНИЯ

Статья посвящена правовому анализу специального налогового режима в форме патентной системы налогообложения, предполагаемой к введению с 1 января 2013 г. Подробно рассматриваются такие элементы патентной системы налогообложения, как налогоплательщики, порядок введения, условия применения, порядок уплаты единого налога и т.д. Особое внимание уделяется дискуссионным вопросам введения и использования патентной системы налогообложения. Предлагается ряд мер, направленных на совершенствование налоговых норм патентной системы налогообложения.

Ключевые слова: патентная система налогообложения; малое предпринимательство.

В июне 2012 г. был принят закон [1] (далее – Закон № 94-ФЗ), который предполагает установление нового специального режима налогообложения – патентной системы налогообложения (далее – ПСН).

ПСН вводится соответствующими законами субъектов РФ. Действующий в настоящее время перечень видов деятельности, для налогообложения которых применяется патентная система в рамках упрощенной системы налогообложения, содержит 69 наименований. Закон № 94-ФЗ сокращает этот перечень до 47 видов за счет их укрупнения. Кроме того, предполагается также добавление некоторых новых видов деятельности, как то: химическая чистка, крашение и услуги прачечных, оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом, экскурсионные услуги и т.д. Налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели.

Переход на ПСН является добровольным и осуществляется по заявлению индивидуального предпринимателя. Положительно можно охарактеризовать наличие в нормах закона закрытого перечня оснований для отказа налоговым органом в выдаче индивидуальному предпринимателю патента.

Региональный законодатель вправе устанавливать размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, облагаемых по ПСН, в пределах минимального (100 тыс. руб.) и максимального (1 млн руб.) значений. Кроме того, по отдельным видам деятельности законодательные органы субъектов РФ вправе увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в три, пять и десять раз. Эти размеры подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год.

Срок действия патента определяет сам предприниматель в пределах от 1 до 12 месяцев.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход налогоплательщика. Налоговая база определяется как денежное выражение такого потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

Если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации превысили 60 млн руб. и (или)

если в течение налогового периода им допущено несоответствие установленным требованиям (количество привлеченных работников, порядок и сроки уплаты налога), такой налогоплательщик считается утратившим право на применение ПСН и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. Нетрудно проследить корреляцию этого ограничения с максимальным размером доходов, по достижении которого налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, утрачивает право на ее использование. Вместе с тем установление такого размера ограничения доходов в рамках упрощенной системы налогообложения носило временный характер в связи с необходимостью преодоления последствий финансового кризиса, что прямо было объявлено законодателем и, следовательно, подлежит изменению. В новом же Законе № 94-ФЗ аналогичное ограничение приобрело характер постоянного установления безотносительно финансового благополучия страны.

Законопроект Закона № 94-ФЗ после утверждения Государственной Думой РФ в первом чтении содержал правило, согласно которому индивидуальные предприниматели при утрате права на применение ПСН не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с общим режимом налогообложения в течение того периода, на который был выдан патент [2]. Закон № 94-ФЗ закрепляет рассматриваемое правило в следующей редакции: «...индивидуальные предприниматели не уплачивают пени в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с общим режимом налогообложения в течение того периода, на который был выдан патент».

Как нетрудно заметить, последняя редакция фактически позволяет налоговым органам взыскивать штрафы за неуплату авансовых платежей по налогам в рамках общего режима налогообложения за период действия патента. Полагаем, подобное видоизменение негативным образом отразится на гарантиях правового статуса налогоплательщиков и породит нежелательную правоприменительную практику.

На наш взгляд, доводом в защиту налогоплательщика в случае возникновения спора по данному поводу может послужить возможность использования налогового закона по аналогии. Речь идет о правиле, применяемом в настоящее время при утрате права пользования специальным налоговым режимом в виде упрощенной системы налогообложения – налогоплательщики в такой ситуации освобождаются от уплаты как

пеней, так и штрафов за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения. В противном случае налоговые нормы Закона № 94-ФЗ противоречили бы принципу равенства применительно к налогоплательщикам, работающим по упрощенной системе налогообложения, и налогоплательщикам, использующим патентную систему налогообложения.

Спорным является тот факт, что правом использования ПСН будут обладать лишь индивидуальные предприниматели. Юридические лица, таким образом, в ближайшем будущем не смогут воспользоваться ни системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ввиду ее полной отмены с 1 января 2018 г. [3]), ни ПСН. Не совсем понятно, из чего исходил законодатель, провозглашая политику налогового стимулирования предпринимательства и одновременно устанавливая такое правило. Очевидно, что малый бизнес может осуществляться и индивидуальными предпринимателями без регистрации юридического лица, и организациями, имеющими небольшое количество работников, низкие показатели доходности и стоимости основных средств производства. Такое установление идет вразрез с положениями Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [4], в очередной раз порождая острые противоречия между рамочным законом, закрепляющим базисные меры поддержки и стимулирования малого предпринимательства, и отраслевым (налоговым) законодательством.

Однако даже являясь индивидуальным предпринимателем, субъект малого предпринимательства не всегда сможет воспользоваться ПСН. Помимо ограничения предельно допустимого размера доходов от реализации, закрепляется также максимальная среднесписочная численность работников, трудящихся у индивидуального предпринимателя. Число работников не должно превышать 15 человек (в настоящий момент для упрощенной системы налогообложения по патенту – не более 5). Проект Закона № 94-ФЗ предусматривал для этих целей среднесписочную численность в размере 10 человек [2].

Нововведением, вызывающим некоторые опасения, является также изменение физических показателей некоторых видов деятельности по сравнению с существующими на сегодняшний день в рамках единого налога на вмененный доход. Так, к примеру, снизилась максимально допустимая площадь торгового зала – со 150 до 50 м², т.е. в 3 раза (законопроект рассматриваемого закона и вовсе устанавливал ограничение данного показателя до 10 м²). Это изменение позволит установить лишь небольшой киоск или павильон с относительно низкими показателями доходности, что еще больше сужает круг предпринимателей, приобретающих возможность использования ПСН.

Вызывает вопросы и порядок уплаты налога при использовании ПСН. Законом № 94-ФЗ закреплено два порядка уплаты налога в зависимости от продолжительности налогового периода, выбранной налогоплательщиком. Если патент получен на срок до 6 месяцев, уплате подлежит полная сумма налога в срок не позд-

нее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности, указанной в патенте. Если патент получен на срок от 6 месяцев до календарного года, одна треть суммы налога уплачивается в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности, указанной в патенте, а оставшиеся две трети – в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Представляется, что установление такого порядка не учитывает в полной мере рисковый характер предпринимательской деятельности как таковой. Действительно, если предприниматель выбирает продолжительность налогового периода менее года, это не ведет к стопроцентной прибыльности его дела. Сумма уплаченного налога в случае отсутствия дохода от предпринимательской деятельности возврату не подлежит.

Более разумным в этом отношении видится действующий порядок применения упрощенной системы налогообложения по патенту. Он предусматривает оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента, а оплату оставшейся части (две трети) стоимости патента – в срок не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент (п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ).

Негативным для ведения предпринимательской деятельности является отсутствие действующего на сегодняшний день правила, применяемого для исчисления налога в рамках специальных налоговых режимов в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и упрощенной системы налогообложения (в том числе по патенту). Оно касается предоставляемой налогоплательщику возможности уменьшить размер исчисленного за налоговый период налога на сумму страховых взносов социального назначения (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности (не более чем на 50%, а при оплате патента в рамках упрощенной системы налогообложения – в полном объеме) (п. 2 ст. 346.32, п. 3 ст. 346.21, п. 10 ст. 346.25.1 НК РФ). Полагаем, подобное правило должно существовать и в рамках ПСН.

Учитывая размер совокупной ставки страховых взносов, установленной Федеральным законом № 212-ФЗ [5], отсутствие такой льготы значительно повлияет на размер уплачиваемого налога. Кроме того, в такой ситуации можно усмотреть нарушение принципа равенства налогообложения при сравнении правовых статусов налогоплательщиков, применяющих разные виды специальных налоговых режимов.

Особого внимания заслуживает правовая норма, устанавливающая основания для утраты предпринимателем права на применение ПСН. Как уже было указано, предельно допустимый лимит доходов для этих целей установлен в размере 60 млн руб. с начала календарного года, в котором применяется ПСН. Полагаем, такая формулировка допускает применение одинаковых требований к предпринимателям, имеющим су-

существенно различающиеся по размеру доходы. Так, предприниматели, получившие патенты, к примеру, на сроки 1 месяц и 11 месяцев соответственно и достигшие в течение периода действия патента максимально возможного размера прибыли, находятся в равных условиях; и тот, и другой вправе применять ПНС. Вместе с тем очевидно, что они принадлежат к разным категориям субъектов предпринимательства, что подразумевает дифференцированные меры государственной политики в отношении каждого из них. Надлежащим образом sobлюдения принцип равенства налогоплательщиков можно было бы, установив пропорциональный порядок расчетов предельно допустимой суммы доходов индивидуально для каждого налогоплательщика по формуле:

$$A = \frac{L}{12} \times n,$$

где A – предельно допустимый лимит доходов от реализации, определяемых в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения; L – предельно допустимый лимит доходов от реализации, определяемых в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения за календарный год (в настоящее время 60 млн руб.); n – число месяцев периода, на который налогоплательщику выдан патент.

Использование приведенной формулы позволит обеспечить соразмерность применения предельно допустимого размера доходов для всех налогоплательщиков, а также реализовать одно из основных начал налогового законодательства, согласно которому налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными.

Предлагаем также распространить действие коэффициента $K1$ и на предельный годовой размер доходов налогоплательщиков.

Не менее спорным видится положение Закона № 94-ФЗ, обязывающее налогоплательщика в случае утраты права на использование патентной системы налогообложения перейти на общий режим налогообложения.

Более логичным было бы закрепление правила о переходе на упрощенную систему налогообложения на общих основаниях, ведь патентная система налогообложения изначально являлась частью упрощенной системы налогообложения. Действительно, если индивидуальный предприниматель примет на работу одного-двух работников сверх установленного ограничения, это не будет автоматически означать, что его бизнес вышел на такой уровень, при котором уже не требуется оказание мер государственной поддержки и применение мер налогового стимулирования.

Наконец, наиболее затруднительным для применения, по нашему мнению, будет введение патентной системы налогообложения в действие. Закон № 94-ФЗ закрепляет в п. 1 ст. 346.43 НК РФ следующее правило: «Патентная система налогообложения устанавливается настоящим Кодексом, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации и применя-

ется на территориях указанных субъектов Российской Федерации».

Вместе с тем, в отличие от порядка распределения налоговых доходов от взимания налога в рамках действующей упрощенной системы по патенту, вся сумма, полученная от взимания единого налога в рамках патентной системы налогообложения, будет в полном объеме по нормативу 100% поступать в бюджеты муниципальных районов и городских округов; соответствующие изменения вносятся Законом № 94-ФЗ в Бюджетный кодекс Российской Федерации [6] (далее – БК РФ).

Налогоплательщики, применяющие патентную систему налогообложения, будут освобождены от уплаты налога на доходы физических лиц (НДФЛ) (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения), а также налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения).

Согласно ст. 56 БК РФ в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежат зачислению налоговые доходы от налога на доходы физических лиц по нормативу 80%. В результате взимания налога на имущество физических лиц вся сумма аккумулированных денежных средств направляется в местные бюджеты (ст. 61, 61.1, 61.2 БК РФ). Таким образом, будут иметь место «выпадающие» доходы региональных бюджетов в части доходов от НДФЛ.

В случае распространения патентной системы налогообложения и на категорию налогоплательщиков-организаций размер таких «выпадающих» доходов неизбежно увеличится, поскольку в соответствии с принципом вменения единым налогом должны быть заменены налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций. В соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ налоговая ставка по налогу на прибыль устанавливается по общему правилу в размере 20%. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18%, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. Налог на имущество организаций согласно п. 1 ст. 56 БК РФ в полном объеме подлежит зачислению в региональные бюджеты. В случае перехода значительного количества налогоплательщиков-организаций на патентную систему налогообложения собственные налоговые доходы бюджетов субъектов будут значительно сокращены.

Учитывая вышеизложенное, можно утверждать, что региональному законодателю будет крайне невыгодно в свете необходимости пополнения своей казны вводить на соответствующей территории патентную систему налогообложения.

В связи с этим полагаем возможным установление частичной компенсации «выпадающих» доходов региональных бюджетов за счет средств федерального бюджета. Данное предложение может быть реализовано за счет предоставления межбюджетных трансфертов (в том числе отрицательных) в форме субсидий регионам, вводящим на своей территории специальный налоговый режим в виде патентной системы налогообложения.

Серьезные опасения вызывает и предлагаемый Законом № 94-ФЗ порядок установления окончательных

размеров базовой доходности для каждого вида деятельности – они устанавливаются органами государственной власти регионов по собственному усмотрению. Единственным ограничением для них будут служить закрепленные на федеральном уровне минимальный и максимальный размеры. Таким образом, предприниматели, осуществляющие один и тот же вид деятельности в разных регионах, могут уплачивать суммы налогов в рамках патентной системы налогообложения, многократно отличающиеся друг от друга, что вряд ли можно объяснить различиями в условиях хозяйствования.

Более того, даже в пределах одного региона предприниматели, ведущие одинаковые виды деятельности и уплачивающие налог в одинаковом размере, оказываются в неравном положении, поскольку законопроект не предусматривает коэффициента, аналогичного коэффициенту K2 для единого налога на вмененный доход. Отсутствие подобного коэффициента не позволяет учитывать такие показатели, существенно влияющие на доходность предпринимательской деятельности, как сезонность, режим работы, особенности места ведения предпринимательской деятельности и прочие.

На наш взгляд, необходимо сохранить схему определения базовой доходности, существующую в настоящее время в рамках специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход. Размер базовой доходности должен быть определен заново для каждого вида деятельности исходя из современных экономических и социальных реалий и закреплён в федеральном налоговом законодательстве. Предлагаем расширить возможности регионального законодателя в использовании корректирующих коэффициентов (институт корректирующих коэффициентов K1 и K2 также должен, по нашему мнению, быть использован в рамках патентной системы налогообложения). Корректи-

рующие коэффициенты являются гораздо более прозрачным и позволяющим оценить объективность установленного базового размера доходности правовым средством по сравнению с предоставлением регионам простого усмотрения действовать в рамках минимального и максимального размеров базовой доходности.

Необходимо, по нашему мнению, и закрепление обязанностей региональных властей по официальному опубликованию размеров корректирующего коэффициента K2, а также по периодическому его пересмотру [7, 8].

На негативный характер отсутствия унифицированных определений в различных отраслях права обращают свое внимание многие авторитетные исследователи. Так, С.В. Запольский обоснованно критикует отсутствие сквозных понятий в отраслевых актах, в том числе в Бюджетном кодексе и Налоговом кодексе РФ [9, С. 84].

Необходимо, по нашему мнению, дополнить ст. 11 НК РФ термином «субъект малого предпринимательства» со ссылкой на вышеуказанный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Полагаем, п. 1 ст. 346.44 НК РФ после такого изменения должен быть изложен в следующей формулировке: «Налогоплательщиками признаются субъекты малого предпринимательства, перешедшие на патентную систему налогообложения в порядке, установленном настоящей главой».

Резюмируя вышеизложенное, можно положительно охарактеризовать стремление законодателя к совершенствованию налогообложения малого предпринимательства. Приступая к столь серьезным и масштабным преобразованиям налогового законодательства, необходимо учитывать как накопленный в данной сфере опыт, так и современные социально-экономические реалии.

ЛИТЕРАТУРА

1. *О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации*: Федеральный закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ // СЗ РФ. 2012. № 26. Ст. 3447.
2. *О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации*: проект Федерального закона № 499566-5 (ред., принятая ГД ФС РФ в I чтении 17.05.2011) // Справочная правовая система КонсультантПлюс.
3. *О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»*: Федеральный закон от 29.06.2012 № 97-ФЗ // СЗ РФ. 2012. № 27. Ст. 3588.
4. *О развитии малого и среднего предпринимательства*: Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ // СЗ РФ. 2007. № 31. Ст. 4006.
5. *О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования*: Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.
6. *Бюджетный кодекс Российской Федерации*: Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.
7. Торгово-промышленная палата Российской Федерации. URL: http://tpprf.ru/ru/news/about/index.php?id_12=29814 (дата обращения: 06.08.2012).
8. *Федеральная налоговая служба Российской Федерации*. URL: http://nalog.ru/gosreg/reg_fl/ip_stat (дата обращения: 06.08.2012).
9. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М.: Эксмо, 2008. 153 с.

Статья представлена научной редакцией «Право» 3 сентября 2012 г.