

УДК 336.22

А.М. Гринкевич

**«НОВАЯ» ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:
ПРИЧИНЫ И ПОСЛЕДСТВИЯ ВВЕДЕНИЯ**

В Российской Федерации продолжается реформирование налогообложения малого бизнеса и с 1 января 2013 г. введен новый специальный налоговый режим «Патентная система налогообложения». В представленной статье проводится анализ причин отмены единого налога на вмененный доход и возврата к патентной системе налогообложения индивидуальных предпринимателей. Систематизируются последствия изменения налоговой нагрузки для субъектов малого предпринимательства и возможности налогового регулирования региональными органами власти развития малого бизнеса посредством цены патентной платы.

Ключевые слова: налогообложение малого бизнеса, патентная система, цена патента.

Первым в российской налоговой системе специальным налоговым режимом являлась упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства (УСН), введенная в 1996 г. [1]. Организациям уплата единого налога заменяла уплату региональных и местных налогов и сборов, индивидуальным предпринимателям – подоходного налога на доход, полученный от осуществляемой предпринимательской деятельности. Объектом налогообложения для организаций могли быть валовая выручка или совокупный доход. В отношении индивидуальных предпринимателей предусматривалось установление годовой патентной платы. Право установления величины патентной платы предоставлялось региональным органам власти, и, по сути, патент являлся формой фиксированного платежа, подтверждающего законность ведения бизнеса. Величина патентной платы, как правило, определялась на основе средней доходности видов экономической деятельности на соответствующей территории. Следует признать, что с поставленной на тот момент задачей патентная система налогообложения справилась. Незнание основ бухгалтерского учета, общей системы налогообложения, часто нежелание или боязнь взаимодействия с налоговой службой массы новоявленных бизнесменов в начале 90-х гг. поставили задачу срочного введения упрощенной системы ведения учета и налогообложения для малого бизнеса. Это позволило упростить налоговое администрирование и упорядочить налогообложение субъектов малого предпринимательства.

Проявившиеся позднее основные недостатки данного подхода к налогообложению – усредненность величины патентной платы, провоцирующая несправедливость в фактическом уровне налогового изъятия для отдельных налогоплательщиков, неучет фактических особенностей ведения бизнеса (например, числа работающих, зональности внутри региона, сменности, занимаемой площади и др.), необоснованная ежегодная индексация патентной

платы, ориентированная на компенсацию выпадающих доходов территории из-за изменений в пропорциях распределения регулирующих налогов, существенная дифференциация в уровне налоговой нагрузки в зависимости от регистрации налогоплательщика – привели к реформированию данного налога, отмене патентной платы и введению параллельно с 1998 г. единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) [2].

Введение ЕНВД и УСН преследовало следующие цели:

1) стимулирование активного развития малого бизнеса за счет снижения налоговой нагрузки, следствием чего должно было стать существенное повышение роли и значения малого бизнеса в социально-экономическом развитии страны;

2) сокращение предпринимательских затрат на ведение бухгалтерского и налогового учета и отчетности;

3) обеспечение налогового контроля за субъектами предпринимательства в тех сферах бизнеса, которые плохо поддаются полноценному контролю;

4) снижение государственных затрат по администрированию массы малых форм предпринимательства;

5) создание условий для выхода малого бизнеса из теневой экономики, пресечение форм и механизмов использования малого бизнеса в схемах ухода от налогообложения;

6) увеличение налоговых поступлений от субъектов малого бизнеса за счет его легализации и прироста налоговой базы вследствие реализации мер государственной поддержки, в том числе и за счет налоговой составляющей.

Напомним, что и патентная система, и ЕНВД являются формами вмененного налогообложения. Используемый при исчислении ЕНВД вмененный доход практически означал замену привычных экономических показателей, характеризующих эффективность бизнеса, таких как выручка, оборот, прибыль, на искусственно установленный на основе метода оценки по стандарту. Таким образом, вмененный доход рассчитывается исходя из базовой доходности, физического показателя и поправочных коэффициентов. Изначально при установлении базовой доходности и прогнозирования общей величины налоговой базы – вмененного дохода – налоговые органы рассчитывали средние по стране величины налогооблагаемого дохода случайно выбранных налогоплательщиков, используя несколько факторов их деятельности. Размер базовой доходности мог корректироваться региональными органами власти, что впоследствии вновь стало использоваться последними как механизм донаполнения бюджетов при сокращении собственных доходов из-за изменений в межбюджетных отношениях. Предусматривались три поправочных коэффициента (сейчас их два). Корректирующий коэффициент К1 определялся в зависимости от кадастровой стоимости земли, К2 – коэффициент-дефлятор, К3 – коэффициент, учитывающий различные особенности (факторы) ведения предпринимательской деятельности. Коэффициент К3 мог носить повышающий характер (границ по этому коэффициенту установлено не было). Многие органы власти воспользовались этим правом и установили различные повышающие коэффициенты, учитывающие особенности ведения предпринимательской деятельности, что привело к увеличению налоговой нагрузки и ее существенной дифференциации по территориям страны.

Введение ЕНВД в Налоговый кодекс (гл. 26.3) [3] сопровождалось изменениями налоговой компетенции в части данного специального налогового режима. Так, базовая доходность теперь устанавливается Налоговым кодексом, т.е. федеральным уровнем власти, а коэффициент К2 определяется муниципальным уровнем, носит понижающий характер и находится в интервале от 0,005 до 1. Такие ограничения сделали этот налог мало регулируемым и спровоцировали несправедливый характер налогового изъятия, так как перестали учитываться территориальные особенности ведения бизнеса, виды и подвиды предпринимательской деятельности, масштабы бизнеса. Произошло непродуманное усреднение и существенный отрыв вмененного дохода от экономических характеристик бизнеса. В качестве недостатка ЕНВД также отмечалась обязательность его применения. При этом в целом ЕНВД выполнил свою задачу в период становления налоговой системы РФ и упорядочения взаимоотношений массы малого бизнеса и фискальных органов, он соответствует принципам удобства и ясности для налогоплательщиков. Однако действующий ЕНВД является экономически необоснованным, несправедливым по отношению к бизнесу по уровню налоговой нагрузки, требует значительных затрат для устранения существующих недостатков. Таким образом, повторилась ситуация с патентной системой, стал активно обсуждаться вопрос о реформировании налогообложения малого бизнеса в России и отмене ЕНВД [4–9].

Частично проблема отсутствия права выбора для субъектов предпринимательства была решена в 2005 г. после введения патентной системы как одного из вариантов уплаты УСН. Использовать ее могли только индивидуальные предприниматели, не привлекающие к своей деятельности наемных работников. С первого января 2009 г. был расширен состав видов предпринимательской деятельности, по которым действует патент, – предусматривалось 69 видов предпринимательской деятельности, также ее разрешили применять индивидуальным предпринимателям, привлекающим к своей деятельности не более 5 наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера [10]. Региональные органы власти были обязаны вводить патентную систему на территории по всем видам деятельности, указанным в Налоговом кодексе. Если индивидуальный предприниматель выбирал уплату УСН на основе патента, ЕНВД для него не являлся обязательным. Налоговая компетенция по установлению величины потенциально возможного дохода была предоставлена органам власти субъектов Российской Федерации. Предусматривалась предельная верхняя граница патентной платы: в случае, если вид предпринимательской деятельности входит в перечень видов предпринимательской деятельности по ЕНВД, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не мог превышать величину базовой доходности, умноженную на 30.

Установленный механизм имел несколько существенных недостатков.

Во-первых, провоцировался конфликт между территориальными и муниципальными органами власти за объемы возможных к получению налоговых доходов, поскольку УСН поступает в территориальные бюджеты, а ЕНВД – в бюджеты муниципальных органов власти.

Во-вторых, в этой системе по-прежнему мало учитываются особенности ведения предпринимательской деятельности. Органы власти субъектов Федерации могут варьировать налоговой нагрузкой в пределах тридцатикратного коэффициента, однако тщательных экономических обоснований по установлению величины потенциально возможного дохода по видам предпринимательской деятельности не проводилось.

И, в-третьих, патентная система сохраняет элементы несправедливости по видам предпринимательской деятельности, например уровню нагрузки на индивидуальных предпринимателей, использующих и не использующих труд наемных работников, налогоплательщики мало информированы о данной альтернативной форме уплаты. Так, по состоянию на 01.01.2010 г. законы о введении упрощенной системы налогообложения на основе патента были приняты в 52 из 83 регионов РФ. Только в двух регионах стоимость патента была скорректирована на количество работников [5].

В настоящее время реформирование ЕНВД реализуется по варианту, предусматривающему перевод индивидуальных предпринимателей, а в дальнейшем и микропредприятий с численностью до 15 человек на уплату патента, малых предприятий с численностью до 100 человек – на уплату УСН и последующей отмены ЕНВД.

Новая глава Налогового кодекса «Патентная система налогообложения» вступила в силу с 1 января 2013 г. [11]. Таким образом, малый бизнес получил еще один самостоятельный специальный режим налогообложения. Напомним, что патентная система налогообложения должна «исправить» недостатки ЕНВД при установлении цены патента, в том числе быть более привязанной к реальным экономическим показателям бизнеса, месту его осуществления и иным социальным, природно-климатическим особенностям ведения бизнеса. Реформирование малого бизнеса в целом направлено на повышение его социально-экономической результативности в жизни общества и совершенствование механизмов его налогового администрирования.

Что касается нового закона, то в патентной системе налогообложения регионам предоставили возможность варьирования базовой доходностью, в том числе:

1) предоставлено право установления дифференцированной цены патента в рекомендуемых нижней и верхней границах (от ста тысяч рублей до одного миллиона рублей);

2) определены виды предпринимательской деятельности, по которым возможно кратное увеличение максимального размера доходности и установлена данная кратность:

- не более чем в 3 раза – по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования, оказанию услуг по перевозке грузов и пассажиров автомобильным и водным транспортом, занятию медицинской или фармацевтической деятельностью, обрядовым и ритуальным услугам;

- не более чем в 5 раз по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым на территории города с численностью населения более одного миллиона человек;

- не более чем в 10 раз по таким видам предпринимательской деятельности, как сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, розничная торговля и услуги общественного питания;

3) разрешена дополнительная индексация в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств и от количества обособленных объектов;

4) также предоставлено право дифференцировать потенциально возможный к получению годовой доход по видам экономической деятельности в соответствии с ОКУН или ОКВЭД.

Многие субъекты РФ ввели патентную систему налогообложения на своей территории, однако установление цены патента, как правило, основывалось на экспертно-аналитическом подходе. Так, на территории Томской области были учтены критерии численности работающих, площадь сдаваемых помещений, дач, земельных участков, площади объектов розничной торговли и организаций общественного питания [12]. Законодатель использовал право индексации потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в 3 раза по перечисленным выше видам предпринимательской деятельности, за исключением обрядовых и ритуальных услуг, и в 10 раз при сдаче объектов в аренду.

Сравнительный анализ налоговой базы по ЕНВД на территории г. Томска [13] и патентной системы, установленной в Томской области, показал, что индивидуальным предпринимателям выгоднее уплачивать ЕНВД по бытовым услугам (например, ремонту и пошиву изделий из меха, кожи, текстиля, обуви, парикмахерским услугам, репетиторству, ремонту жилья и пр.), если численность работающих до пяти человек, при превышении указанного количества привлеченных работников, включая индивидуального предпринимателя, выгоднее переходить на уплату патента. Что же касается деятельности организаций розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети как имеющей, так и не имеющей зала обслуживания посетителей, а также оказания услуг общественного питания, то по этим видам предпринимательской деятельности выгоднее уплачивать ЕНВД, если фактическая площадь зала не превышает 100 кв. м. При сдаче в аренду жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности, выгоднее использовать патентную систему, если сдаваемая в аренду площадь не более 400 кв. м. Таким образом, относительно решен вопрос сохранения доходных источников муниципальных образований и проведена дифференциация уровней налоговой нагрузки по подвидам предпринимательской деятельности, а также по наиболее важным факторам предпринимательской деятельности – численности работников, занимаемой или сдаваемой площади и количеству объектов недвижимости.

Отметим, что научно обоснованное установление цены патентной платы требует экономико-статистических исследований и мониторинга реальных экономических результатов деятельности субъектов малого бизнеса по регионам РФ и муниципальным образованиям РФ. Кроме того, используя данный налоговый механизм, можно стимулировать развитие приоритетных и общественно значимых для данного региона и муниципального образования

форм малого бизнеса, активизировать инновационную деятельность малых предприятий.

Предлагаются следующие принципы установления цены патентной платы:

- цена патента должна одновременно обеспечивать реализацию фискальной, регулирующей и стимулирующей функций налоговой системы вообще и данного налога в частности;

- цена патента должна быть взаимовыгодной как для налогоплательщика, так и для общества, государства и муниципалитетов;

- цена патента должна быть дифференцирована в зависимости от общественной значимости данного вида бизнеса и быть производной от приоритетов развития малого бизнеса в целом и в данном регионе и муниципалитете в частности;

- цена патента должна быть такой, чтобы налогоплательщику было выгодно использовать данную модель налогообложения, а не традиционную общую модель или упрощенную модель налогообложения. При этом максимальная налоговая нагрузка при патентной модели должна быть, как правило, не выше 10% к выручке;

- цена патента должна стимулировать инновационную деятельность малых предприятий и должна быть, таким образом, обратно пропорциональной от уровня инновационности бизнеса предприятия в ретроспективе (в прошлом) и уровня инновационности предлагаемых бизнес-проектов в будущем.

Таким образом, «новая» патентная система налогообложения малого бизнеса позволит одновременно обеспечить и большую справедливость в налогообложении малого бизнеса, и повысить эффективность, целенаправленность его налогового регулирования.

Литература

1. *Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства* [Электронный ресурс] : федер. закон Рос. Федерации от 29 дек. 1995 г. № 222-ФЗ // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф, сетевая. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та [Утратил силу].

2. *О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности* [Электронный ресурс]: федер. закон Рос. Федерации от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф, сетевая. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та [Утратил силу].

3. *О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах* [Электронный ресурс]: федер. закон от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ (в ред. от 25 июня 2012 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

4. Гринкевич Л.С., Дорошенко А.С. Налогообложение малого бизнеса в Российской Федерации // *Финансы и кредит*. 2009. № 41. С. 34–39.

5. Калита Е.В. Упрощенная система налогообложения: опыт регионов // *Налоговая политика и практика*. 2010. № 4. С. 36–40.

6. Подшивалова М.В. Инструменты налогового регулирования малого инновационного бизнеса // *Финансы и кредит*. 2009. № 45. С. 44–50.

7. Пансков В.Г. О налоговом стимулировании инвестиционной деятельности // *Финансы*. 2009. № 2. С. 37–42.

8. Насырова В.И. Теоретические и практические аспекты специальных налоговых режимов Российской Федерации // Финансы и кредит. 2010. № 4. С. 22–30.

9. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. Налоговое стимулирование инновационной деятельности и развитие малого и среднего бизнеса // Финансы. 2012. № 9. С. 30–33.

10. О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ (в ред. от 25 июня 2012 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

11. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ : (в ред. от 3 дек. 2012 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

12. О патентной системе налогообложения [Электронный ресурс]: закон Томской области от 9 нояб. 2012 г. № 199-ОЗ: принят пост. Думы Томской обл. 25 окт. 2012 г. № 640 // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

13. О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории муниципального образования «Город Томск»: закон Томской области от 9 окт. 2007 г. № 654 (в ред. решения Думы г. Томска от 30.10.2012 № 533) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.