

РАЗВИТИЕ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Ксения Сергеевна КОНДРАТЬЕВА,
кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры гражданского и предпринимательского права
НИУ ВШЭ-Пермь

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ДЛЯ РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКИХ ОТНОШЕНИЙ

В статье речь идет о перспективах применения патентной системы налогообложения после вступления в силу изменений налогового законодательства в 2015 г. Автор отмечает, что изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ и направленные на совершенствование правового регулирования патентной системы налогообложения, позитивно сказались на динамике применения данного налогового режима индивидуальными предпринимателями в Российской Федерации в условиях сложного положения в отечественной экономике.

***Ключевые слова:** налог, патент, индивидуальный предприниматель, малый бизнес.*

Kseniya S. KONDRATYEVA,
PhD in Law, associate professor,
associate professor of the civil and enterprise law
NIU HSE Perm

LEGAL REGULATION OF PATENT SYSTEM OF THE TAXATION IN THE RUSSIAN FEDERATION AND PROSPECTS OF ITS IMPROVEMENT FOR DEVELOPMENT OF THE ENTERPRISE RELATIONS

In article it is about prospects of use of patent system of the taxation after coming into effect of changes of the tax law in 2015. The author notes that the changes made to the Tax Code of the Russian Federation and directed on improvement of legal regulation of patent system of the taxation positively affected dynamics of application of this tax regime by individual entrepreneurs in the Russian Federation in the conditions of a difficult situation in domestic economy.

Keywords: *tax, patent, individual entrepreneur, small business.*

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Взимание налогов представляет собой традиционное основание вмешательства государства в рыночные отношения с целью перераспределения доходов и регулирования экономических отношений.

Залогом развития экономики любого государства является наличие развивающегося среднего класса, уровень дохода которого позволяет удовлетворять необходимые социальные, духовные и материальные потребности. Стабильный рост благосостояния среднего класса в обязательном порядке сказывается на экономике государства, в частности, и благодаря налоговым доходам.

Поскольку традиционно средний класс ассоциируется с представителями малого и среднего бизнеса, государство в долгосрочной перспективе делает упор на поддержание индивидуальных предпринимателей как наиболее значимых участников экономических правоотношений, разрабатывая и

внедряя специальные налоговые режимы, позволяющие при незначительной прибыли на первых этапах становления индивидуальной предпринимательской деятельности нести налоговую нагрузку, не препятствующую позитивному планированию развития собственного бизнеса.

С учетом сказанного следует отметить, что Российское государство продолжает следовать заблаговременно выбранному курсу на создание эффективной налоговой системы, ориентированной на развитие среднего класса.

Одним из важных, по нашему мнению, этапов развития налогового законодательства Российской Федерации стало совершенствование в содержании части второй Налогового кодекса РФ упрощенной налоговой системы посредством утверждения патентной системы налогообложения [Федеральный закон от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2012. № 26. Ст. 3447].

Главной целью законодателя при разработке патентной системы налогообложения было стимулирование развития малого предпринимательства на основе совершенствования упрощенной системы налогообложения индивидуальных предпринимателей посредством патентной системы.

Наиболее значимым аспектом патентной системы налогообложения является предусмотренный в ст. 346.43 НК РФ исчерпывающий перечень видов предпринимательской деятельности, в рамках которой допустимо применение патентной системы. Общий анализ перечисленных видов деятельности свидетельствует о включении законодателем в условия применения патентной системы видов предпринимательской деятельности, наиболее востребованных в сфере малого бизнеса. Вот только некоторые из наиболее актуальных сегодня

видов предпринимательской деятельности: ремонт обуви, изготовление и ремонт металлических ключей, услуги фотоателье, техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств, оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом, ремонт жилья и других построек, ветеринарные услуги, сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности.

Главное удобство патентной системы налогообложения - простота ее реализации, предусматривающая вместо необходимости систематической налоговой отчетности только приобретение патента на осуществление конкретного вида предпринимательской деятельности. Применение патентной системы исключает ведение бухгалтерской отчетности, а также освобождает индивидуального предпринимателя от необходимости применения контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов или расчетов с использованием платежных банковских карт.

Особенностью патентной системы налогообложения является порядок исчисления налога. Поскольку объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации, то налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с гл. 26.5 НК РФ, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Федерации. Таким образом, налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Если же индивидуальный предприниматель получает патент

на срок менее 12 месяцев, то налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на 12 месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Из сказанного следует, что применение патентной системы налогообложения основано на налогообложении не фактического дохода налогоплательщика от предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется данная система налогообложения, а потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода или дохода за период действия патента. Данная позиция также нашла свое подтверждение в разъяснениях Министерства финансов РФ [Письмо Минфина России от 27 февраля 2015 г. № 03-11-12/10137].

Отдельно необходимо отметить размер налоговой ставки, установленной законодателем для патентной налоговой системы. Так, согласно ст. 345.50 НК РФ единая налоговая ставка устанавливается в размере 6%. При этом законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации для всех или отдельных категорий налогоплательщиков на период с 2015 до 2016 г. в размере 0%, а на период с 2016 по 2017 г. – до 4%.

В отношении же осуществления предпринимательской деятельности в производственной, социальной и научной сферах законодатель предусмотрел возможность законами субъектов Федерации установить налоговую ставку в размере 0%. При этом индивидуальные предприниматели в данных сферах деятельности вправе применять налоговую ставку в размере 0% со дня их государственной регистрации в качест-

ве индивидуального предпринимателя непрерывно не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет.

Указанная возможность осуществления на начальном этапе предпринимательской деятельности при налоговой ставке равной 0% является, вне всякого сомнения, шагом государства навстречу становления и развития малого бизнеса, особенно в условиях экономического кризиса, созданного под влиянием внешнего международного давления на экономику Российской Федерации.

Так, например, Законом г. Москвы от 18 марта 2015 г. № 10 «Об установлении ставок налогов для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей и перешедших на упрощенную систему налогообложения и (или) патентную систему налогообложения» [Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2015. № 18] был установлен перечень видов деятельности, в отношении которых применяется ставка 0%.

Полагаем, что за прошедший со дня введения патентной системы налогообложения период уже можно сделать определенные выводы и оценки эффективности данного налогового режима. Однако объективности ради следует учитывать определенную погрешность в точности оценки, поскольку вследствие экономической нестабильности в Российской Федерации за период 2013 - 2015 гг. вносит системные коррективы в становление и развитие малого бизнеса в нашей стране.

Итак, по данным Министерства финансов РФ, только в 2013 г. на 3 420 092 индивидуальных предпринимателя приходилось всего 88 688 патентов, т.е. патенты приобрели не более 3% предпринимателей. Как справедливо отмечает О.А. Борзунова, подобные цифры свидетельствуют о невосприимчивости патентной системы в России на начальном

этапе [Борзунова О.А. О новой патентной системе налогообложения // <http://www.referent.ru/48/248567>].

Согласно данным Федеральной налоговой службы, по состоянию на июль 2014 г. патенты на право применения патентной системы налогообложения приобрели всего 83 596 индивидуальных предпринимателей. Из них наибольшую долю по видам предпринимательской деятельности составили:

37.03% - розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту организации торговли;

16.02% - сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности;

11.06% - оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом;

7.80% - оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом;

4.88% - розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети [Горина Г.А., Ахмадеев Р.Г. Плюсы и минусы патентной системы налогообложения // Планово-экономический отдел. 2015. № 4].

Причины невостребованности патентной налоговой системы следует искать в ее содержании. По мнению А.А. Боувер, положительные аспекты патентной налоговой системы было тяжело распознать, поскольку во многом они дублируются другими специальными налоговыми режимами, такими как упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход [Боувер А.А. Влияние патентной системы

налогообложения на развитие малого бизнеса // Концепт. Современные научные исследования: актуальные теории и концепции. 2015. Вып. 2].

Однако нельзя ставить знак равенства между указанными налоговыми режимами, поскольку патентная налоговая система обладает собственными достоинствами и недостатками.

К очевидным достоинствам патентной налоговой системы следует отнести, во-первых, ее доступность вследствие невысокой стоимости патента. Во-вторых, законодатель определил, что приобрести патент можно не только на год, но и на любой срок от одного до 12 месяцев, что крайне удобно в условиях осуществления предпринимательской деятельности, характеризующейся сезонными особенностями. В-третьих, в условиях осуществления предпринимательской деятельности в разных субъектах Федерации законодатель допускает возможность приобретения одному предпринимателю разных патентов в разных субъектах страны. В-четвертых, нельзя не отметить отсутствие обязанности предоставления налоговой отчетности. Теперь в условиях применения патентной налоговой системы нет необходимости заполнять налоговую декларацию и передавать ее в налоговые органы. Еще один плюс патентной системы заключается в необходимости вносить страховые выплаты за работников только в Пенсионный фонд РФ. Патентная система налогообложения не предусматривает необходимости уплаты страховых взносов в Фонд социального страхования.

Полагаем, что к перечню положительных характеристик патентной системы налогообложения следует отнести определенную законотворческую свободу субъектов Федерации, которые в соответствии с п/п. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ вправе устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам в

соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению [ОК 002-93. Общероссийский классификатор услуг населению (утв. Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. № 163). М.: Изд-во стандартов, 1994], не указанных в перечне видов предпринимательской деятельности, на которые распространяется патентная система налогообложения.

К числу очевидных недостатков патентной системы налогообложения, по нашему мнению, следует отнести, во-первых, недоступность применения данного вида налогового режима организациями. Подобная ограниченность применения негативно скажется на развитии малого и среднего бизнеса хотя бы потому, что виды предпринимательской деятельности, которые можно осуществлять на основании выданного налоговым органом патента, ограничены только услугами и розничной торговлей. Расширение списка допустимых видов деятельности за счет различных видов производств существенно повысило бы привлекательность патентной системы налогообложения.

Второй очевидный недостаток системы заключается в существенном ограничении количества работников, привлекаемых к предпринимательской деятельности, – не более 15 человек. Таким образом, мы получаем условия, в рамках которых индивидуальный предприниматель, эффективно использующий патентную налоговую систему, не сможет создавать рабочие места более того количества, которое установлено законодателем. Подобные количественные ограничения существенно отражаются и на условиях розничной торговли или оказания услуг, осуществляемых индивидуальным предпринимателем из расчета площади помещения не более 50 м².

Говоря о количественных ограничениях, нельзя не упомянуть и об одном из оснований, при наличии которого налогоплательщик утрачивает право на применение патентной системы налогообложения. Речь идет о превышении размера доходов предпринимателя за год, установленного законодателем в сумме 60 млн руб. Иными словами, в случае, если размер дохода индивидуального предпринимателя за год превысит 60 млн руб., налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

Одним из недостатков патентной налоговой системы следует отметить невозможность уменьшения стоимости патента за счет выплаченных страховых взносов, как это можно сделать в случае применения упрощенной системы налогообложения либо при едином налоге на вмененный доход.

Но главным, на наш взгляд, минусом с позиции индивидуального предпринимателя, а не государства, конечно, является установленная Налоговым кодексом РФ обязанность оплачивать патент до начала периода его действия, иными словами, в порядке предоплаты, как бы ни сложилась предпринимательская деятельность и ее доходность.

Данное положение, вне всякого сомнения, есть главный недостаток всей патентной системы в условиях кризиса, когда эффективность какого-либо экономического прогнозирования крайне мала. Поскольку внедрение патентной системы налогообложения в Российской Федерации фактически совпало с периодом тяжелых для отечественной экономики событий, то отсутствие ее популярности среди представителей малого бизнеса вполне оправданно.

Очевидно, что, руководствуясь необходимостью повышения эффективности патентной налоговой системы посредством системного изменения Налогового кодекса РФ в тече-

ние второго полугодия 2014 г. [Федеральный закон от 21 июля 2014 г. № 244-ФЗ «О внесении изменений в ст. 346.43 и 346.45 ч. 2 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 30 (Ч. I). Ст. 4245; Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 48. Ст. 6663; Федеральный закон от 29 декабря 2014 г. № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 1 (Ч. I). Ст. 30], отдельные положения закона, регулирующие патентную систему, были преобразованы и начиная с января 2015 г. вступили в силу.

Во-первых, законодателем были увеличены сроки уплаты стоимости патента. Так, если ранее индивидуальный предприниматель был обязан оплатить стоимость патента не позднее 25 календарных дней после начала его действия, то начиная с 1 января 2015 г. оплатить патент, который был выдан на срок до шести месяцев, можно будет не позднее истечения данного периода. В случае же если патент приобретался на срок от шести месяцев до одного года, то треть его стоимости должна быть оплачена не позднее 90 календарных дней после начала его действия. Напомним, что до 1 января 2015 г. обладатель патента обязан был оплатить его стоимости не позднее 25 календарных дней после начала действия патента.

Как нам видится, законодатель услышал требования индивидуальных предпринимателей, предоставив им возможность оплаты патента по результатам достигнутой за определенный период прибыли, а не до ее реального получения.

Так же законодателем были изменены правила определения доходности по патентам, которая ранее могла различаться в зависимости от места ведения деятельности в рамках

субъекта Федерации, только если предприниматель осуществлял деятельность в городе с численностью населения более 1 млн чел. [Ранее Министерством финансов РФ разъяснялось, что возможность иной дифференциации субъектами Федерации размера потенциально возможного годового дохода по видам предпринимательской деятельности в зависимости от места ведения деятельности гл. 26.5 НК РФ не предусмотрена (см.: Письмо ФНС России от 22 марта 2013 г. № ЕД-4-3/5024 «О направлении письма Министерства финансов Российской Федерации от 28 февраля 2013 г. № 03-11-09/5817» (вместе с Письмом Минфина России от 28.02.2013 г. № 03-11-09/5817) // Официальный сайт ФНС России // <http://www.nalog.ru> (в разделе «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами»))].

Начиная с 1 января 2015 г. дифференцированный размер потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода может быть установлен для одного или нескольких муниципальных образований. Законодателем также был отменен установленный в Налоговом кодексе РФ минимальный размер потенциального годового дохода предпринимателя, который ранее составлял 100 000 руб. и подлежал ежегодной индексации.

Полагаем, что данные преобразования существенно увеличивают возможность субъектам Федерации учитывать особенности осуществления предпринимательской деятельности с учетом региональной специфики.

Необходимо обратить внимание и на определенное ухудшение положения индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения начиная с 1 января 2015 г. Дело в том, что по общему правилу индивидуальный предприниматель, применяющий патентную систему налогообложения, освобождается от уплаты ряда налогов. В частности, он не уплачивал налог на имущество физи-

ческих лиц по имуществу, которое использовалось им в предпринимательской деятельности, на осуществление которой приобретался патент. Очевидно, что законодатель посчитал данное положение несправедливым, поскольку с 1 января 2015 г. освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц по имуществу, которое использовалось им в предпринимательской деятельности, не распространяется на следующие объекты:

- административно-деловые и торговые центры (комплексы) и помещения в них, а также нежилые помещения, предназначенные либо фактически используемые для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, перечень которых устанавливает уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации;

- объекты недвижимого имущества, образованные в течение года в результате раздела или иного соответствующего законодательству Российской Федерации действия с объектами недвижимого имущества, включенными в упомянутый перечень.

Напомним, что налоговая база в отношении указанных объектов начиная с 1 января 2015 г. определяется как их кадастровая стоимость с применением налоговой ставки в размере, установленном нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законов городов федерального значения) и не превышающем 2%.

Следует признать, что указанные выше преобразования легли в основу позитивной динамики развития патентной системы налогообложения в Российской Федерации.

Общий анализ количества выданных индивидуальным предпринимателям патентов за первое полугодие 2015 г. сви-

детельствует о результативности преобразования налогового законодательства.

Так, например, за первое полугодие 2015 г. индивидуальным предпринимателям в Московской области было выдано около 29 600 тыс. патентов, что на 60% превышает показатель за аналогичный период 2014 г. (10 500 патентов). Наибольшей популярностью патентная система налогообложения по-прежнему пользуется среди индивидуальных предпринимателей, задействованных в сфере розничной торговли. Так же отмечается активное применение патентной системы гражданами, зарегистрировавшимися в качестве индивидуальных предпринимателей и сдающими в аренду жилые и нежилые помещения и земельные участки. В первом полугодии 2015 г. по этому виду деятельности получено 1.9 тыс. патентов, что на 335 патентов больше уровня первого полугодия 2014 г. Растет и количество патентов, полученных теми, кто оказывает автотранспортные услуги по перевозке грузов, они получили 1462 патента, на перевозку пассажиров выдали 507 патентов. Предпринимателям, осуществляющим техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств, выдано 748 патентов, оказывающим парикмахерские и косметические услуги – 820 патентов.

Например, в Архангельской области 350 индивидуальным предпринимателям был выдан 401 патент, в сравнении с первым полугодием 2014 г. количество предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, увеличилось, число выданных патентов возросло на 7.5%.

Ещё более значительный рост в Ненецком автономном округе – на 1 июля 2015 г. патентную систему налогообложения применяют 60 предпринимателей, что в шесть раз больше, чем в за аналогичный период 2014 г.

По данным Федеральной налоговой службы, в первом полугодии 2015 г. в целом по Архангельской области и Не-

нецкому автономному округу наиболее востребованы патенты:

на сдачу в аренду (наем) помещений и земельных участков - 78 патентов (16.4% от общего количества выданных);

услуги по производству монтажных, сантехнических и сварочных работ - 50 патентов (11% от общего количества выданных);

услуги по обучению населения на курсах и репетиторству - 48 патентов (10% от общего количества выданных);

ремонт жилья и других построек - 41 патент (9% от общего количества выданных);

ремонт и техобслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и приборов, ремонт и изготовление металлоизделий - 27 патентов (6% от общего количества выданных) [Растет количество предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения // http://www.nalog.ru/rn29/news/activities_fts/5655711/].

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сделать обоснованный вывод, что современное состояние патентной системы налогообложения способно обеспечивать положительный прирост участников малого бизнеса, заинтересованных в налоговой прозрачности своей предпринимательской деятельности. Однако, по нашему мнению, общая тенденция развития налогового законодательства в современных условиях должна учитывать специфику экономической ситуации в российской экономике и посредством налогового послабления применительно к малому и среднему бизнесу обеспечить стабильный рост среднего класса.

Библиографический список

1. Борзунова О.А. О новой патентной системе налогообложения // <http://www.referent.ru/48/248567>
2. Боувер А.А. Влияние патентной системы налогообложения на развитие малого бизнеса // Концепт. Современные научные исследования: актуальные теории и концепции. 2015. Вып. 2.
3. Горина Г.А., Ахмадеев Р.Г. Плюсы и минусы патентной системы налогообложения // Планово-экономический отдел. 2015. № 4.