

§1 ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Чистова Н. А., Кожанчиков О. И.

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. В статье проводится анализ действующего федерального и регионального законодательства в сфере применения таких специальных налоговых режимов как единый налог на вмененный доход и патентная система налогообложения, выявляются положительные и отрицательные аспекты их практического применения, исследуется динамика налоговых поступлений от уплаты единого налога при ЕНВД, стоимости патентов при применении ПСН и действовавшей ранее УСН на основе патента, а также данные статистической отчетности о количестве плательщиков, применяющих данные специальные налоговые режимы. Анализ законодательства позволил выявить противоречия в действующих нормативно-правовых актах, регулирующих применение ПСН, а изучение статистических данных показало экономическую неэффективность данного специального налогового режима. В статье делается вывод о необходимости реформирования имеющей место на данный момент патентной системы налогообложения, предлагается оптимальный вариант решения выявленных в ходе анализа законодательства проблем, дается экономическое обоснование предлагаемых изменений и прогнозируются доходы консолидированного бюджета Российской Федерации по итогам их внедрения.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, малый, средний бизнес, специальные налоговые режимы, патентная система налогообложения, ограничения по применению, годовой доход, численность работников, двойное налогообложение, доходы бюджета, перспективы развития.

В настоящее время в реформировании экономики России большое значение имеет развитие предпринимательства, а именно малого и среднего бизнеса. Одним из наиболее эффективных способов его раз-

вития выступает налоговое стимулирование. С этой целью Налоговый кодекс РФ предусматривает ряд специальных налоговых режимов, позволяющих не только снижать налоговую нагрузку действующим индивидуальным пред-

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Таблица 1. Сравнительный анализ основных характеристик ЕНВД и ПСН

Признак для сравнения	ЕНВД в 2014 г.	ПСН в 2014 г.
Налогоплательщики	ИП и юридические лица	Только ИП
Привлечение наемных работников (средняя численность, включая договора подряда)	До 100 человек (средняя численность, включая договора подряда)	До 15 человек
Ограничение по размеру годового дохода	Не предусмотрено	Не более 60 млн. руб. по всем видам деятельности (без учета доходов от деятельности на ЕНВД)
Деятельность на разных территориях	Не ограничена, требуется регистрация в каждой территории в качестве плательщика ЕНВД; оплата налога — в местный бюджет территории, на которой осуществлена регистрация как плательщика ЕНВД	Не ограничена, требуется заявление в ИФНС территории, где осуществляется деятельность; оплата патента — в местный бюджет территории, где приобретен патент
Результат утраты права на применение режима	Переход на иной налоговый режим: 1) при нарушении ограничений на применение ЕНВД — с начала налогового периода, т.е. с начала квартала 2) при отмене закона субъекта о введении в действие ЕНВД — с месяца, следующего за отменой	Переход на иной режим с начала действия патента
Ограничение срока действия	Не предусмотрено	От одного месяца до года
Возобновление деятельности по системе налогообложения после утраты или прекращения деятельности по патенту (ЕНВД)	Деятельность по системе ЕНВД после прекращения может возобновиться с любого момента после устранения причины утраты права	Только с начала следующего календарного года
Добровольная смена системы налогообложения	С начала следующего года (например, перейти на патент или УСН)	Не регламентировано
Оплата налога	После окончания налогового периода	При сроке патента до 6 месяцев — предоплата (25 дней после начала действия патента); от 6 до 12 месяцев — предоплата в размере 1/3 суммы налога, 2/3 выплачивается за 30 дней до окончания действия патента
Учет доходов	Ведение учета не предусмотрено	Ведение Книги учета доходов обязательно
Применение контрольно-кассовой техники (ККТ)	Не обязательно	Не обязательно
Налоговая декларация	Ежеквартально	Не предусмотрена
Льготы по взносам во внебюджетные фонды	Сумма налога ЕНВД уменьшается на сумму оплаченных взносов за наемных работников, но не более, чем на 50%; для ИП, не имеющих работников, сумма налога ЕНВД может быть уменьшена полностью на сумму оплаченных фиксированных взносов во внебюджетные фонды	Стоимость патента не уменьшается на оплаченные взносы во внебюджетные фонды. Однако, по некоторым видам деятельности предусмотрены пониженные тарифы страховых взносов.

принимателям (далее — ИП) и организациям, но и дающих возможность свободно выходить на рынок и развиваться вновь создаваемым субъектам малого и среднего бизнеса.

За последние несколько лет налоговое законодательство в данной сфере претерпело ряд изменений. Одним из основных нововведений является полная замена с 2018 года такого специального налогового режима как единый налог на вмененный доход (далее — ЕНВД) патентной системой налогообложения (далее — ПСН), которая с 2013 года регулируется отдельной главой (гл. 26.5) НК РФ.

В таблице 1 приведен сравнительный анализ двух специальных налоговых режимов по основным характеристикам.¹

Приведенный выше анализ показывает, что по большинству основных параметров ПСН уступает отменяемому ЕНВД и, скорее, ухудшает положение налогоплательщиков.

ЕНВД, введенный в 2003 году, был нацелен на то, чтобы создать благоприятные условия для развития малого и среднего бизнеса, за счет снижения налогового бремени и упрощения взимания налога. Спустя семь лет введение ЕНВД было признано экономически неэффективным, так как он не оказал большого влияния на развитие бизнеса. ЕНВД был выгоден только тем предпринимателям, которые вели только деятельность, попадающую под данный режим. И после расширения бизнеса новые направления не попадали под ЕНВД, в связи с этим возникали трудности в налогообложении.²

Таким образом, оптимальной должна стать такая система налогообложения, которая сочетает в себе лучшее от ЕНВД и упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Те необходимые условия для перехода на ПСН жестко ограничивают количество ИП, которые могли бы его применять. С одной стороны, ПСН предусмотрена для поддержа-

ния малого и среднего предпринимательства, но, с другой стороны, не все его субъекты по критериям попадают под данный режим. То есть, необходимо расширить возможность применения ПСН.

Можно выделить основные проблемы, которые требуют решения на данный момент:

1) ПСН могут применять только индивидуальные предприниматели. Необходимо предусмотреть возможность для малых организаций применять данный специальный налоговый режим.

2) Ограничение численности работников (до 15 человек) и площади торгового зала для розничной торговли через объекты стационарной сети (до 50 кв. м). Основная цель ПСН — облегчение налоговой нагрузки на малый и средний бизнес, а также мотивация самозанятости. Численность работников до 15 человек и торговая площадь до 50 кв. м. характерна для мелких ИП. Те предприниматели и малые организации (микро-предприятия), которые нанимают более 15 работников или превышают разрешенную торговую площадь, лишаются возможности уменьшить платежи в бюджет и направлять заработанные средства на развитие бизнеса. К субъектам малого бизнеса относятся юридические лица и индивидуальные предприниматели, отнесенные в соответствии с условиями к малым предприятиям, в том числе к микропредприятиям.³ Одним из условий является численность работников до 100 человек включительно для малых предприятий; до 15 человек — для микропредприятий.

3) Ограничение по размеру годового дохода. Большой размер годового дохода, при котором можно применять ПСН, также позволит расширить численность плательщиков, попадающих под данный спецрежим. Вторым из условий отнесения к субъектам малого пред-

¹ Карпенко С. // <http://www.klerk.ru/analytics/columns/300452/> — 03.12.12

² ЕНВД с 2012 года. Хотели как лучше, а получилось как всегда // <http://www.podatinet.net> — 03.11.2011

³ Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 28 декабря 2013 г. N 396-ФЗ) — Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/12154854/#ixzz2vf93zwdp>

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Таблица 2. Динамика поступлений сумм налогов, уплачиваемых в бюджет в связи с применением УСН на основе патента и ПСН 2012–2014 гг.

Показатель, тыс. руб.	По состоянию на дату			
	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014
Поступило платежей	166 070	301 855	415 347	60 252
в том числе:				
в консолидированный бюджет субъекта РФ	149 475	292 607	412 391	60 041
из них в доходы местных бюджетов	46 965	93 988	143 390	8 681

принимательства является годовая выручка от реализации (без учета НДС): 400 млн. руб. для малых предприятий и 60 млн. руб. для микропредприятий.

4) Некоторые виды деятельности, которые давали возможность применять ЕНВД, сейчас не подпадают под ПСН, что также ограничивает число предпринимателей, которые могут его применять. Необходимо расширить перечень видов деятельности, и внести в него наиболее распространенные для малого и среднего бизнеса виды.

5) Одна из основных проблем — нельзя уменьшить стоимость патента на сумму страховых взносов, уплаченных в государственные внебюджетные фонды за себя и работников. Для реализации главной цели специальных налоговых режимов — снижения налоговой нагрузки будет целесообразно дать возможность плательщикам уменьшать стоимость патента на сумму уплаченных взносов, но не более чем на 50%, по аналогии с ЕНВД.

6) ПСН вводится в действие законами субъектов. Действующая ПСН не учитывает особенности ведения предпринимательской деятельности и деятельности предприятий в различных муниципальных образованиях, такие как: численность населения, экономические, демографические и социальные условия в муниципалитете. Важно учитывать такие факторы, так как они напрямую влияют на доходы ИП и организаций, а, значит, и на возможность вовремя и в полном объеме рассчитаться с бюджетом. Один и тот же вид деятельности приносит разный доход в мегаполисе и, например, в поселке городского типа, а на данный момент

сложилась ситуация, что при огромной разнице в доходе, налог уплачивается практически одинаковый. Поскольку необходимо учитывать больше особенностей, возможностей и ограничений ведения деятельности, то разумнее вводить спецрежим на муниципальном уровне, так как внутри одного субъекта экономические условия могут сильно различаться.

7) Проблема двойного налогообложения при покупке патентов на ведение одного вида деятельности в разных субъектах РФ. Данную проблему можно решить следующим образом: если стоимость патентов разная, то патент с наименьшей стоимостью оплачивается полностью в соответствующем муниципалитете, а оставшаяся разница в стоимости — в другом; если стоимость патентов одинакова, то в бюджет муниципалитетов уплачивается стоимость первого патента в равных долях (50%/50%).

В приложении 1 приведен анализ регионального законодательства о введении в действие ПСН на территории соответствующего субъекта РФ в сопоставлении с экономическими условиями в соответствующем субъекте.

Проведенный анализ показывает, что ПСН довольно распространена среди предпринимателей и приносит дополнительный доход региональным бюджетам. Динамика доходов в консолидированный бюджет РФ за последние три года от применения УСН на основе патента и ПСН представлена в таблице 2.¹

Из таблицы 2 видно, что упрощенная система налогообложения на основе патента, дей-

¹ <http://www.nalog.ru/> данные по формам статистической налоговой отчетности

ствовавшая до 2013 года, широко применялась, и из года в год приносила всё большие доходы в региональные и местные бюджеты. С введением в действие с 01.01.2013 изменений в Налоговый кодекс, заменивших данную систему на ПСН, доходы консолидированного бюджета значительно сократились. Это во многом связано с ограничениями по численности наемных работников, доходу, невозможностью уменьшить стоимость патента на страховые взносы и сокращением видов деятельности, попадающих под ПСН.

После отмены ЕНВД предпринимателям и организациям необходимо будет перейти на другую систему налогообложения. В связи с большей налоговой нагрузкой, многим придется прекратить свою деятельность.

Из всего вышеперечисленного следует, что оптимальный и эффективный новый специальный налоговый режим должен основываться на следующих принципах:

1) учет влияния рыночной конъюнктуры отдельного муниципалитета на возможность ведения бизнеса.

2) максимально возможное снижение налогового бремени для вновь создаваемого бизнеса и развития действующего.

ПСН должна быть реформирована, точнее, дополнена положениями, расширяющими возможности для ее применения. А именно:

1. Необходимо предусмотреть возможность для малых организаций применять данный специальный налоговый режим.

2. Основная цель ПСН — облегчение налоговой нагрузки на малый и средний бизнес, а также мотивация самозанятости. Численность работников до 15 человек, площадь торгового зала и площадь зала обслуживания до 50 кв. м. характерна для некрупных ИП. Те предприниматели и малые организации (микро-предприятия), которые нанимают более 15 работников или превышают разрешенную торговую площадь, лишаются возможности уменьшить платежи в бюджет и направлять заработанные средства на развитие бизнеса. К субъектам малого бизнеса в соответствии с Федеральным законом

от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 28.12.2013 № 396-ФЗ) относятся юридические лица и индивидуальные предприниматели, отнесенные в соответствии с условиями к малым предприятиям, в том числе к микропредприятиям. Одним из условий является численность работников до 100 человек включительно для малых предприятий; до 15 человек — для микропредприятий.

3. Большой размер годового дохода, при котором можно применять ПСН, также позволит расширить численность плательщиков, попадающих под данный спецрежим. Вторым из условий отнесения к субъектам малого предпринимательства является годовая выручка от реализации (без учета НДС): 400 млн. руб. для малых предприятий и 60 млн. руб. для микропредприятий.

Таким образом, имеется противоречие: с одной стороны, в законе о субъектах малого и среднего предпринимательства вводятся одни критерии для отнесения организаций и ИП к данным категориям, ПСН должна способствовать развитию малого и среднего предпринимательства, но с другой стороны — в НК РФ устанавливаются такие ограничения (по количеству работников и годовому доходу), которые не позволяют применять данный специальный налоговый режим всем субъектам, которые попадают под критерии, предусмотренные законом о малом и среднем предпринимательстве.

4. Необходимо расширить перечень видов деятельности, и внести в него наиболее распространенные для малого и среднего бизнеса виды.

5. Для реализации главной цели специальных налоговых режимов — снижения налоговой нагрузки будет целесообразно дать возможность плательщикам уменьшать стоимость патента на сумму уплаченных взносов, но не более чем на 50%, по аналогии с УСН с объектом обложения «доходы» (налог можно уменьшить на уплаченные страховые взносы за работников,

Таблица 3. Исходные данные для прогноза количества плательщиков, которые смогут применять ПСН

Показатель	На 01.01.2012	На 01.01.2013	На 01.01.2014
Чисто предприятий, тыс. ед.			
малые	1644,3	1836,4	2003,0
в т.ч. микропредприятия	1415,2	1593,8	1760,0
Численность занятых в сфере индивидуального предпринимательства, тыс. чел.			
всего	5385,9	5453,1	5644,2
в т.ч.			
фактически действующие ИП	1914,3	2470,6	2628,9
численность наемных работников	2787,6	2245,9	2214,2

а если таковых нет, то на взносы, уплаченные за себя).

6. Важно учитывать такие факторы, так как они напрямую влияют на доходы ИП и организаций, а, значит, и на возможность вовремя и в полном объеме рассчитаться с бюджетом. Один и тот же вид деятельности приносит разный доход в мегаполисе и, например, в поселке городского типа, а на данный момент сложилась ситуация, что при огромной разнице в доходе, налог уплачивается практически одинаковый. Поскольку необходимо учитывать больше особенностей, возможностей и ограничителей ведения деятельности, то разумнее вводить специальный налоговый режим на муниципальном уровне, так как внутри одного субъекта экономические условия могут сильно различаться.

7. Проблему двойного налогообложения можно решить следующим образом: если стоимость патентов разная, то патент с наименьшей стоимостью оплачивается полностью в соответствующем муниципалитете, а оставшаяся разница в стоимости — в другом; если стоимость патентов одинакова, то в бюджет муниципалитетов уплачивается стоимость первого патента в равных долях (50%/50%).

Передача полномочий по введению ПСН на уровень муниципалитетов позволит привлечь дополнительные доходы в местные бюд-

жеты. Увеличение максимального размера годового дохода, средней численности работников, расширение перечня вида деятельности и налогоплательщиков дадут возможность всем субъектам малого и среднего бизнеса применять данный специальный налоговый режим, снижая налоговую нагрузку и позволяя направлять сэкономленные средства на развитие и расширение своей деятельности. Все это, в конечном счете, будет способствовать общему экономическому развитию, как отдельных местностей, так регионов, а, следовательно, и страны в целом.

В таблице 3 приведены статистические данные¹, которые позволяют спрогнозировать количество предпринимателей и организаций, которые смогут применять новую патентную систему налогообложения, в связи с введением в действие предлагаемых изменений.

Таблица 3 показывает, что количество малых (включая микро-) предприятий увеличивается. Что касается предпринимателей, их численность также растет, при одновременном сокращении численности нанимаемых ими работников. В таблице 4 представлено распределение организаций по численности работников.

¹ <http://www.gks.ru/официальная статистика/предпринимательство>

Таблица 4. Распределение средних и малых предприятий по количеству работников

Количество работников в организации, чел	Доля организаций с численностью работников в общем количестве организаций, %
до 20	70,9
20–49	14,2
50–249	10,9

Таблица 5. Динамика средней численности работников в расчете на одно предприятие 2011–2013 гг.

Предприятия	2011 г.	2012 г.	2013 г.
малые	9	6	6
микропредприятия и ИП	4	3	3

Таблица 6. Прогноз численности организаций и ИП на 01.01.2015

Показатель	2012/2011	2013/2012	Средний прирост за 2011–2013г	Прогноз на 01.01.2015, ед.
Малые предприятия	+5,9%	+0,16%	+3%	250,3
Микропредприятия	+12,6%	+10,5%	+11,6%	1964,2
Итого предприятий	+9,25%	+5,33%	+7,3%	2214,5
ИП	+29%	+6,4%	+17,7%	3094,2
Всего	+19,13%	+5,67%	+12,5%	5308,7

Таблица 7. Прогноз численности организаций и ИП — плательщиков ПСН на 01.01.2015

Показатель	На 01.01.2015
Количество микропредприятий, тыс. ед.	1 964,2
Малые предприятия с численностью работников до 20 человек, тыс. ед.	70%*250,3=175,2
ИП, уже перешедшие на ПСН	75,6
Итого, тыс. ед.	2 215,0

Данные таблицы 4 показывают, что основная доля (70,9%) приходится на организации с численностью работников до 20 человек.

Средняя численность работников, приходящаяся на одно предприятие, приведена в таблице 5.

Из таблицы 5 видно, что средняя численность работников на всех предприятиях и у предпринимателей сокращается. Это выз-

вано увеличением тарифов страховых взносов и, соответственно, увеличением налоговой нагрузки.

Учитывая такие показатели, как: количество предпринимателей, уже перешедших на применение ПСН; количество организаций и ИП, которые смогут применять данный специальный налоговый режим при снижении действующих сейчас ограничений, — можно составить прогноз численности плательщиков ПСН (таблица

6,7) и доходов консолидированного бюджета (приложение 2).

Таким образом, общее количество организаций и ИП, являющихся субъектами малого и среднего бизнеса составит около 5 308,7 тыс.ед.

Таблица 7 показывает, что из общего числа субъектов малого и среднего бизнеса по прогнозу на 2015 год, как минимум, у 2 215,0 тыс. предпринимателей и предприятий будут иметь возможность перейти на специальный налоговый режим.

Предлагаемые изменения дадут больше стимулов для открытия бизнеса, снизив налоговую нагрузку на малое и среднее предпринимательство и устранив двойное налогообложение. Экономя на расчетах с бюджетом, ИП и организации смогут направлять средства на свое развитие и расширение бизнеса. Кроме того, сможет пополнить налоговые доходы муниципальных образований, что будет способствовать общему экономическому росту отдельных регионов.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 28 декабря 2013 г. N 396-ФЗ) -Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/12154854/#ixzz2vf93zwdp>
2. ЕНВД с 2012 года. Хотели как лучше, а получилось как всегда-03.11.2011// <http://www.podatinet.net>
3. Карпенко С. // <http://www.klerk.ru/analytics/columns/300452/-03.12.12>
4. http://www.nalog.ru/данные_по_формам_статистической_налоговой_отчетности
5. http://www.gks.ru/официальная_статистика/предпринимательство
6. <http://wiki.klerk.ru>
7. http://www.gks.ru/free_doc/new_site
8. http://old.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat
9. Чхутиашвили Л. В. Перспективы развития системы налогообложения малого предпринимательства в условиях рынка // *НВ: Финансовое право и управление.*—2013.—1.— С. 64–99. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.1.528. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_528.html
10. Арзуманова Л. А. Патентная система налогообложения — новый вид специального налогового режима: сравнительный анализ ранее действовавшего и нового порядка применения // *Налоги и налогообложение.*—2013.—5.— С. 325–331. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.5.7978.
11. Агузарова Ф. С. Некоторые вопросы модернизации налоговой системы Российской Федерации // *НВ: Финансовое право и управление.*—2013.—2.— С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Federal'nyi zakon ot 24 iyulya 2007 g. N 209-FZ «O razvitii malogo i srednego predprinimatel'stva v Rossiiskoi Federatsii» (red. ot 28 dekabrya 2013 g. N 396-FZ) -Sistema GARANT: <http://base.garant.ru/12154854/#ixzz2vf93zwdp>
2. ENVD s 2012 goda. Khoteli kak luchshe, a poluchilos' kak vseгда-03.11.2011// <http://www.podatinet.net>
3. Karpenko S. // <http://www.klerk.ru/analytics/columns/300452/-03.12.12>
4. http://www.nalog.ru/dannye_po_formam_statisticheskoi_nalogovoi_otchetnosti
5. http://www.gks.ru/ofitsial'naya_statistika/predprinimatel'stvo
6. <http://wiki.klerk.ru>
7. http://www.gks.ru/free_doc/new_site
8. http://old.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat

9. Chkhutiashvili L. V. Perspektivy razvitiya sistemy nalogooblozheniya malogo predprinimatel'stva v usloviyakh rynka // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.—2013.—1.— С. 64–99. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.1.528. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_528.html
10. Arzumanova L. L. Patentnaya sistema nalogooblozheniya — novyi vid spetsial'nogo nalogovogo rezhima: sravnitel'nyi analiz ranee deistvovavshogo i novogo poryadka primeneniya // Nalogi i nalogooblozhenie.—2013.—5.— С. 325–331. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.5.7978.
11. Aguzarova F. S. Nekotorye voprosy modernizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.—2013.—2.— С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html