

УДК 336.221

**ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА КАК МЕТОД
НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
МАЛОГО БИЗНЕСА**

И.Н. Долгих

Томский политехнический университет

E-mail: lignain@mail.ru

Долгих Ирина Николаевна,
ст. преподаватель кафедры
менеджмента Института со-
циально-гуманитарных тех-
нологий ТПУ.

E-mail: Lignain@mail.ru

Область научных интересов:
налоговое планирование, на-
логовое регулирование.

В современной рыночной экономике малый бизнес играет важную роль. Но существование малого бизнеса практически невозможно без активной поддержки со стороны государства, которая должна заключаться в разработке различных программ содействия малому бизнесу, в том числе формирование льготной налоговой политики, направленной на стимулирование его развития.

В настоящей работе дана характеристика новой патентной системы налогообложения, введенной в действие с 2013 г., проанализированы ее основные отличия от действующих специальных налоговых режимов. Сделан вывод о том, что новая патентная система как метод налогового регулирования малого бизнеса требует существенной доработки.

Ключевые слова:

Патентная система, налогообложение, налоговое регулирование.

Налоговое регулирование малого бизнеса направлено на обеспечение экономически обоснованного изъятия средств в бюджетную систему при одновременном предоставлении преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков с целью снижения их налоговой нагрузки и повышения заинтересованности в осуществлении деятельности.

В настоящее время происходит реформирование российской системы налогового законодательства, которое, являясь основным инструментом реализации налоговой политики государства, направлено на развитие как отдельных отраслей экономики, так и предпринимательской активности населения. Однако осуществляемые налоговые преобразования не всегда дают желаемый эффект.

Существующая налоговая система в России предоставляет малому предприятию (индивидуальному предпринимателю), в зависимости от размеров и видов осуществляемой деятельности, выбор одного из следующих «льготных» вариантов налогообложения, которые описаны в разделе VIII. I Налогового Кодекса «Специальные налоговые режимы» [1]:

1. Упрощенная система налогообложения (УСН) с объектом налогообложения «Доходы» при одновременной возможности уменьшения суммы исчисленного налога на величину уплаченных взносов на обязательное социальное и пенсионное страхование. При этом установлены следующие ограничения: выручка от реализации продукции, работ, услуг не должна превышать 60 млн р.; численность работников – не более 100 человек; запрет на применение УСН при определенных видах деятельности; структуре уставного капитала.

2. Упрощенная система налогообложения с объектом налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов». Ограничения на ее применение аналогичны перечисленным в первом случае.

3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД). Ее не могут применять налогоплательщики, численность работников у которых более 100 человек, также установлены ограничения по структуре уставного капитала.

4. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) применяется налогоплательщиками, у которых доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70 %.

Применение данных систем, как правило, освобождало организации и индивидуальных предпринимателей от уплаты таких налогов, как налог на добавленную стоимость, налог на

прибыль организаций (налог на доходы физических лиц), налог на имущество, заменяя их на единый налог.

С 1 января 2013 г. утратил силу еще один специальный налоговый режим – упрощенная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента, которая представляла собой систему налогообложения, при которой предприниматель уплачивал стоимость патента, равную 6 % от потенциально возможного к получению годового дохода. При этом он также освобождался от уплаты таких налогов, как НДС, НДФЛ и налог на имущество физических лиц. Применение данной системы было возможно по 69 видам предпринимательской деятельности, хотя предприниматель мог привлекать к осуществлению своей деятельности не более 5 работников, а его суммарный годовой доход не должен был превышать 60 млн р. Патент действовал только на территории того субъекта РФ, где он был получен. Срок действия от 1 до 12 месяцев.

Таким образом, данная система представляла собой синтез упрощенной системы налогообложения с объектом доходы и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. От первой системы были позаимствованы ставка патента и ограничение по выручке, а от системы в виде ЕНВД – принцип «вмененного дохода» по определенным видам деятельности. Только в системе ЕНВД доход устанавливается в размере равном месячной величине дохода, а в патентной – годовому.

Применение УСН на основе патента существенно снижало налоговую нагрузку, особенно по тем видам деятельности, по которым применение ЕНВД не допускалось: на систему ЕНВД было переведено 14 видов деятельности, а к упрощенной системе налогообложения на основе патента согласно законодательству могло быть отнесено 69 видов. Хотя нужно отметить, что на территории Томской области эта система так и не была введена.

В соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2012–2013 гг. сфера применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности будет также постепенно сокращаться до полной ее отмены к 2018 г. Положительным моментом производимых изменений налогового законодательства является установление добровольного порядка применения ЕНВД, начиная с 2013 г.

Таким образом, в скором времени в качестве поддержки малого бизнеса останется лишь упрощенная система налогообложения. Поэтому вместо упрощенной системы налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента Налоговый Кодекс дополнен главой 26.5 «Патентная система налогообложения», вступающей в силу с 1 декабря 2012 г. и действующей на территориях тех субъектов РФ, где она введена в действие региональным законодательством. В Томской области применение патентной системы введено Законом от 9 ноября 2012 г. № 199-ОЗ, начиная с января 2013 г. [2].

Проанализируем особенности новой патентной системы и ее отличия от ранее действующей:

1. Сокращено количество видов предпринимательской деятельности – новая патентная система вводится только для 47 направлений. В нее не были включены такие виды, как производство игр и игрушек, распиловка древесины, оказание услуг тамады, актера на торжествах и другие. При этом некоторые виды деятельности, наоборот, «появились» в патентной системе: например, розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 квадратных метров.

2. Законодательно установлены размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности: от минимального (100 тыс. р. при отсутствии работников или минимальном количестве используемых в предпринимательской деятельности транспортных средств, помещений) до максимального размеров (1 млн. р. при численности работников 15 человек или значительном количестве используемых основных средств).

3. Органы региональной власти могут увеличивать максимальный размер дохода по определенным видам деятельности в 3–10 раз.

4. Минимальный и максимальный размеры потенциального годового дохода теперь подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

5. Увеличена численность привлекаемого персонала – она не может превышать 15 человек, включая сотрудников, работающих по договорам гражданско-правового характера (договорам подряда, выполнения работ, услуг).

6. Размер потенциально возможного годового дохода в новой патентной системе ставится в зависимость от средней численности наемных работников, количества транспортных средств, используемых помещений.

7. Сохраняется ставка налога 6 % от потенциально возможного годового дохода и ограничения по объему доходов индивидуального предпринимателя не более 60 млн. р. в год.

8. Получение патента, например, по виду деятельности «оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом» заменяет собой уплату налога с доходов, получаемых предпринимателем именно по этому виду деятельности. Если у него есть еще какая-либо деятельность, по которой патент не получался, то такая деятельность облагается в рамках другой системы налогообложения (общий режим, УСН, ЕСХН, ЕНВД).

Введенная в действие патентная система для индивидуальных предпринимателей, работающих в малом бизнесе, призвана заменить существующую систему единого налога на вмененный доход. Однако не все виды деятельности, по которым в настоящее время уплачивается ЕНВД, будут попадать под действие «патента». Эти виды деятельности после отмены ЕНВД должны будут перейти на общий или упрощенный режим налогообложения:

- оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала от 51 до 150 м² по каждому объекту организации торговли;
- оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей от 51 до 150 м² по каждому объекту организации общественного питания;
- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций и другие.

В 2013 г. предприниматель может выбрать: остаться на применении ЕНВД либо перейти на новую патентную систему. В 2013 г. 24 из 47 видов деятельности подпадают под действие специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения.

Рассмотрим основные отличия этих систем и их особенности по таким видам предпринимательской деятельности, для которых возможно применение одного из двух рассматриваемых режимов налогообложения. Согласно действующему законодательству потенциальный доход для расчета стоимости патента установлен в целом за год, а вмененный доход по ЕНВД – за месяц. Поэтому для сопоставимости объектов налогообложения переведем законодательно установленные значения к одному периоду – к году. Кроме того, при расчете вмененного дохода по ЕНВД будем учитывать, что Налоговым кодексом установлено ежегодное увеличение дохода на коэффициент-дефлятор, который на 2013 г. установлен в размере 1,569. Полученные результаты сведем в таблицу.

Таблица. Сравнительный анализ потенциального дохода при патентной системе и ЕНВД

Наименование вида предпринимательской деятельности	Наименование физического показателя доходности	Потенциальный доход при минимальном количестве физ. показателя, тыс. р.			Потенциальный доход при максимальном количестве физ. показателя, тыс. р.		
		Патентная система	ЕНВД в 2013 г.	Патент/ЕНВД, %	Патентная система	ЕНВД в 2013 г.	Патент/ЕНВД, %
Оказание бытовых услуг населению (по коду 01-08, 12-14, 18, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 36, 40, 42, 43)	Количество привлекаемых работников (min 0, max 15 человек)	100	141	71	1000	2118	47
Техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств	Количество привлекаемых работников (min 0, max 15 человек)	290	226	128	3000	3389	89
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом	Количество транспортных средств (min 1, max 20*)	100	112	89	2280	2259	101
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом	Количество транспортных средств (min 1, max 16 и более*)	780	112...1299	696...60	3000	2259...25983	75...12
Стационарная розничная торговля с площадью торгового зала не более 50 м ²	Количество обособленных объектов (min 1, max 12 и более)	3500	не более 1694	не менее 207	10000	20684 и более	48 и менее
Стационарная розничная торговля, не имеющая торговых залов, а также нестационарная торговля	Количество обособленных объектов (min 1, max 16 и более)	140	169	83	3400	2758 и более	123 и менее
Услуги общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 м ² по каждому объекту	Количество обособленных объектов (min 1, max 15 и более)	1610	не более 941	не менее 171	10000	14364 и более	70 и менее

* – для ЕНВД не более 20 транспортных средств.

Проведенный анализ показал, что величина потенциального (или вмененного) дохода при отсутствии наемных работников или минимальном их количестве по некоторым видам деятельности меньше при системе ЕНВД, тогда как с увеличением размеров деятельности и соответственно ростом физического показателя более предпочтительной является патентная система. Однако необходимо учитывать не только облагаемый доход, но и другие аспекты исчисления налога:

Во-первых, размер ставки налога: для патентной системы она установлена на уровне 6 %, а для ЕНВД – 15 % от вмененного дохода, т. е. в два раза выше.

Во-вторых, у плательщиков единого налога на вмененный доход существует возможность уменьшить на 50 % сумму налога к перечислению в бюджет на величину взносов на обязательное социальное, пенсионное, медицинское страхование, уплаченных как за самого индивидуального предпринимателя, так и на его работников, а также на суммы выплаченных им пособий по нетрудоспособности. Стоимость патента на страховые взносы во внебюджетные фонды не уменьшается. Так, в 2013 г. стоимость страховых взносов для предпринимателя составляет 35665 р./год, что позволяет условно снизить вмененный доход почти на 238 тыс. р. То есть при небольших размерах деятельности предприниматель практически всегда платит лишь 50 % от суммы исчисленного ЕНВД.

В-третьих, при расчете ЕНВД участвует не только повышающий коэффициент-дефлятор, но и другой корректирующий коэффициент вида деятельности K_2 . Таким образом, общую величину вмененного дохода (ВД) за месяц можно определить по формуле:

$$\text{ВД} = \text{ФП} \cdot \text{БД} \cdot K_1 \cdot K_2,$$

где ФП – количественная величина физического показателя; БД – базовая доходность на единицу физического показателя за месяц; K_1 – коэффициент-дефлятор; K_2 – коэффициент вида деятельности, который определяется как произведение значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности следующих факторов:

- ассортимент товаров,
- особенности места ведения предпринимательской деятельности в зависимости от населенного пункта,
- особенности места ведения предпринимательской деятельности в зависимости от расположения внутри населенного пункта.

Применение данного коэффициента было призвано учесть различия в доходах, которые получают предприниматели, ведущие деятельность, например, в г. Томске и в с. Зырянское Томской области. Рассчитаем годовой вмененный доход для индивидуального предпринимателя, не имеющего работников и осуществляющего оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию автотранспортных средств, для которого величина базовой доходности установлена в размере 12000 р.:

- для г. Томска: $\text{ВД} = 1 \cdot 12000 \cdot 1,596 \cdot 0,729 \cdot 12 = 167541$ р. [3]
- для с. Зырянское: $\text{ВД} = 1 \cdot 12000 \cdot 1,596 \cdot 0,18 \cdot 12 = 41368$ р. [4]

Приведенный расчет показывает значительное (почти в 4 раза) снижение вмененного дохода в малых населенных пунктах по сравнению с крупными. Рассчитаем итоговую величину налога (патента и ЕНВД), подлежащую уплате за 2013 г. с учетом уплачиваемых взносов на обязательное социальное страхование:

- ЕНВД в г. Томске: $\text{ЕНВД} = 167541 \cdot 15 \% - 12565 = 12565$ р.
- ЕНВД в с. Зырянское: $\text{ЕНВД} = 41368 \cdot 15 \% - 6205 = 6205$ р.
- Патент: $\text{П} = 290000 \cdot 6 \% = 17400$ р.

Проведенный анализ показал, что применение патентной системы налогообложения не всегда приводит к уменьшению величины уплачиваемых налогов и не является альтернативной заменой единому налогу на вмененный доход по многим видам деятельности. Несомненным «плюсом» ЕНВД на сегодняшний день является учет различий в потенциальных доходах в зависимости от территориальности, ассортимента продукции (услуг) и местоположения внутри населенного пункта, позволяющих учесть разницу в фактически получаемых доходах в больших городах и маленьких поселениях. Кроме того, к отрицательным сторонам внедрения патента следует отнести потерю права применять патентную систему и, как следствие, переход на общую систему налогообложения в случае просрочки уплаты налога (патента). В то время как по другим специальным налоговым режимам таких санкций не предусмотрено, и возникающая задолженность по налогу взыскивается ИФНС в установленном порядке.

Положительным результатом внедрения новой патентной системы является расширение перечня видов деятельности, по которым стало возможно уплачивать фиксированную величину

налога (патента): различные услуги населению, занятие медицинской или фармацевтической деятельностью, проведение занятий по физической культуре и спорту, другие виды деятельности.

Таким образом, налоговое регулирование малого бизнеса с помощью патентной системы еще требует доработки: необходимо дифференцировать доходы в зависимости от места осуществления предпринимательской деятельности, уравнивать ответственность за несвоевременную уплату патента с другими видами налоговых обязательств, а также предусмотреть ее применение не только индивидуальными предпринимателями, но и организациями. Проведенные изменения позволят стать патентной системе адекватной заменой единому налогу на вмененный доход и способствовать развитию малого бизнеса в России.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 // Информационная база Гарант. 2013. URL: <http://base.garant.ru/10900200/41/> (дата обращения: 25.01.2013).
2. Закон Томской области от 09.11.2012 № 199-ОЗ «О патентной системе налогообложения» // Федеральное и региональное законодательство РФ. 2013. URL: <http://docs.pravo.ru/document/view/28740760/> (дата обращения: 25.01.2013).
3. Решение Думы г. Томска от 30.10.2007 № 654 (ред. от 05.07.2011) «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории муниципального образования "Город Томск"» // Малый и средний бизнес Томской области. 2013. URL: <http://mb.tomsk.ru/envd.html> (дата обращения: 25.01.2013).
4. Решение Думы Зырянского района № 84 от 25.11.08 «О введении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории муниципального образования "Зырянский район"» // Малый и средний бизнес Томской области. 2013. URL: <http://mb.tomsk.ru/envd.html> (дата обращения: 25.01.2013).

Поступила 17.02.2013 г.