

DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-5-124-137
УДК 336.2(045)
JEL H2, H25

Налоговое регулирование малого предпринимательства: патентное налогообложение

М.В. Пьянова

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования – налоговое регулирование малого предпринимательства посредством использования патентного налогообложения.

Цель работы – анализ практики применения патентной системы налогообложения как инструмента государственной поддержки малого предпринимательства.

Выявлена тенденция к снижению роли малого предпринимательства в социально-экономическом развитии Российской Федерации и формировании доходов бюджетной системы за период 2018–2021 гг. Рассмотрено в динамике изменение количества налогоплательщиков патентной системы налогообложения и сумм уплачиваемых ими налогов в разрезе отдельных видов предпринимательской деятельности.

Определено на основании данных статистической налоговой отчетности ФНС России, что установление налоговых каникул в виде налоговой ставки 0% не является востребованным налогоплательщиками патентной системы налогообложения.

Выявлено наличие нескольких специальных налоговых режимов со схожими характеристиками, препятствующих развитию малого бизнеса и обуславливающих возникновение рисков сокращения налоговых поступлений.

Сделаны выводы о целесообразности устранения таких недостатков механизма патентного налогообложения, как невысокие пороговые значения дохода и необходимость их суммирования по нескольким специальным налоговым режимам; неурегулированность отнесения видов деятельности к подпадающим под режим патентного налогообложения; необходимость приобретения патента в нескольких субъектах Российской Федерации при разъездном характере деятельности; чрезмерно длительные сроки рассмотрения заявлений о переходе на патентную систему налогообложения; невозможность подачи заявления о переходе на патентную систему налогообложения при государственной регистрации предпринимателя.

Ключевые слова: малое предпринимательство; малый бизнес; специальные налоговые режимы; патентная система налогообложения; налогообложение малого бизнеса; налоговые каникулы; патентное налогообложение

Для цитирования: Пьянова М.В. Налоговое регулирование малого предпринимательства: патентное налогообложение. *Экономика. Право.* 2022;15(5):124-137. DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-5-124-137

Tax Regulation of Small Business: Patent Taxation

M.V. Pyanova

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The subject of the study is the tax regulation of small business through the use of patent taxation.

The purpose of the work is to analyze the practice of applying the patent taxation system as an instrument of state support for small business.

The tendency to decrease the role of small business in the socio-economic development of the Russian Federation and the formation of budget system revenues for the period 2018–2021 has been revealed. The dynamics of the change in the number of taxpayers of the patent taxation system and the amounts of taxes paid by them in the context of certain types of entrepreneurial activity are considered. It is determined on the basis of statistical tax reporting data of the Federal Tax Service of Russia that the establishment of tax holidays in the form of a tax rate of 0% is not in demand by taxpayers of the patent taxation system.

The presence of several special tax regimes with similar characteristics that hinder the development of small businesses and cause the occurrence of risks of reducing tax revenues has been revealed.

Conclusions are drawn about the need to eliminate such shortcomings of the patent taxation mechanism as low income thresholds and the need to sum them up under several special tax regimes; unsettled attribution of activities to those falling under the patent taxation regime; the need to acquire a patent in several subjects of the Russian Federation with a traveling nature of activity; excessively long periods of consideration of applications for the transition to the patent system taxation; impossibility of filing an application for the transition to the patent taxation system during the state registration of an entrepreneur.

Keywords: small entrepreneurship; small business; special tax regimes; patent taxation system; taxation of small businesses; tax holidays; patent taxation

For citation: Pyanova M.V. Tax regulation of small business: Patent taxation. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2022;15(5):124-137. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-5-124-137

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Ускорение развития малого бизнеса в Российской Федерации является одной из важнейших задач, стоящих перед экономикой страны. Малое предпринимательство способствует развитию общества, поскольку быстрее приспосабливается к изменению потребительского спроса; служит источником генерирования новых идей и выпуска новой продукции; обеспечивает создание рабочих мест и сокращение безработицы [1].

Данные *табл. 1* свидетельствуют о сокращении количества малых предприятий в Российской Федерации за последние несколько лет, а также демонстрируют нестабильную динамику в численности наемных работников. Так, только в 2022 г. впервые с 2018 г. количество работников, занятых в малом бизнесе, незначительно возросло.

При этом объемы оборота малых предприятий увеличиваются, косвенно подтверждая выводы об улучшении показателей их деятельности. Количество индивидуальных предпринимателей, напротив, начиная с 2018 г. имеет устойчивую тенденцию к росту, сопровождающуюся увеличением оборота малого бизнеса. Даже по итогам 2020 г. когда введение ограничений, вызванных пандемией коронавируса, нанесло серьезный ущерб бизнесу в целом, оборот индивидуальных предпринимателей увеличился. При этом доля малого бизнеса в суммарном обороте всех предприятий Российской Федерации составила в 2021 г. всего 11,5%, что, по мнению многих экспертов, являлось абсолютным минимумом с 2008 г.

Для сравнения: в 2020 г. этот показатель был на уровне 12,6%, в 2019 г. — 13,4%¹.

В большинстве экономически развитых стран удельный вес малого предпринимательства в ВВП

составляет от 50 до 80% (*рис. 1*). Малый бизнес является также одним из важнейших инструментов обеспечения занятости. Например, в странах Евросоюза в этом секторе экономики заняты от 50 до 55% трудоспособного населения.

В Российской Федерации малое предпринимательство пока нельзя назвать элементом устойчивого экономического развития экономики. В начале 2019 г. Правительство РФ утвердило паспорт национального проекта «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы» [2].

Одним из целевых показателей вышеуказанного национального проекта является увеличение доли малого бизнеса в ВВП до 32,5% к концу 2024 г., а также численности работников в этом секторе экономики до 25 млн человек. Сроки исполнения национального проекта — до конца 2024 г., бюджет проекта — 481,5 млрд руб.

Бытует мнение, что при правильном развитии один только малый сектор экономики может дать ежегодную прибавку ВВП не на 2–3%, а минимум на 5–10%.

Данные о вкладе малого бизнеса в формирование доходов бюджета приведены в *табл. 2*.

За исследуемый пятилетний период налоговые платежи малого бизнеса возросли почти в два раза, увеличившись с 427 до 787,7 млрд руб. При этом участие этого сектора экономики в формировании бюджета страны возросло незначительно — с 2,5 до 2,8%. Важно также учитывать, что налоговые платежи малого предпринимательства практически не связаны с прибыльностью его деятельности в отличие от крупного и среднего бизнеса.

Если сравнивать приведенные значения с данными по налогу на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) и налогу на прибыль организаций, суммы поступлений по этим налогам увеличились за этот же период на 50,12%, тогда как общая сумма налоговых поступлений возросла на 63,5%.

¹ Доля малого бизнеса в обороте всех организаций достигла минимума за 13 лет. Ведомости. 14.11.2021.

Таблица 1 / Table 1

**Динамика развития малого предпринимательства в Российской Федерации за 2018–2021 гг. /
Dynamics of development of small business in the Russian Federation for 2018–2021**

Показатели / Indicators	2018	2019	2020	2021	04.2022
Количество зарегистрированных малых предприятий, ед. / Number of registered small businesses, units.	2 701 230	2 517 754	2 362 558	2 300 986	2 344 035
Численность наемных работников малых предприятий, чел. / The number of employees of small enterprises, people	13 472 434	12 889 830	12 924 968	12 120 732	12 139 834
Оборот малых предприятий по Российской Федерации, млрд руб. / Turnover of small enterprises in the Russian Federation, billion rubles	48 459,2	53 314,2	48 948,4	-	-
Количество зарегистрированных малых предприятий / Number of registered small businesses	3 341 668	3 406 927	3 339 592	3 538 023	3 632 152
Оборот индивидуальных предпринимателей по Российской Федерации, млрд руб. / Turnover of individual entrepreneurs in the Russian Federation, billion rubles	14 102,5	15 003,8	20 234,9	-	-

Источник / Source: составлено автором по данным ФНС России / compiled by the author according to the Federal Tax Service of Russia.

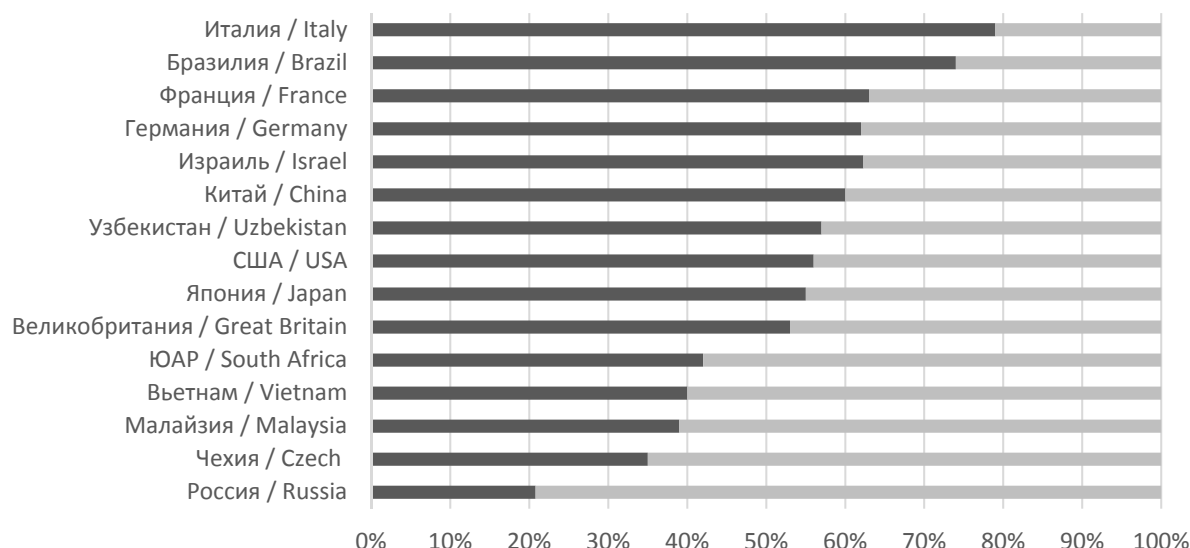


Рис. 1 / Fig. 1. Доля малого бизнеса в ВВП, % / Share of small business in GDP, %

Источник / Source: составлено автором по данным Министерства экономического развития РФ / compiled by the author according to the Ministry of Economic Development of the Russian Federation.

Таблица 2 / Table 2

Удельный вес налоговых платежей малого бизнеса / Share of small business tax payments

Показатели / Indicators	2017	2018	2019	2020	2021
Упрощенная система налогообложения, млн руб. / Simplified taxation system, million rubles	345 215,5	422 190,4	492 880,5	502 142,1	715 931,9
Единый налог на вмененный доход, млн руб. / Unified tax on imputed income, million rubles	70 630,8	64 458,9	65 031,1	52 015,5	13 705,1
Патентная система налогообложения, млн руб. / Patent system of taxation, million rubles	11 193,6	12 467,4	13 923,7	13 296,8	36 771,7
Налог на профессиональный доход, млн руб. / Tax on professional income, million rubles	-	-	1 137,7	3 308,9	21 322,4
Всего налоги малого бизнеса*, млн руб. / Total small business taxes*, million rubles	427 040,0	499 116,70	572 973,00	570 763,30	787 731,10
Общая сумма налоговых поступлений в консолидированный бюджет, млн руб. / Total amount of tax revenues to the consolidated budget, million rubles	17 197 016,5	21 328 495,4	22 503 367,2	20 737 772,9	28 124 176,5
Удельный вес налогов малого бизнеса, % / Share of small business taxes, %	2,5	2,34	2,55	2,75	2,80

*Примечание / Note: Кроме малого бизнеса, перешедшего на уплату единого сельскохозяйственного налога и систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции / In addition to small businesses that have switched to the payment of a single agricultural tax and the taxation system for the implementation of production sharing agreements.

Источник / Source: составлено автором по данным ФНС России / compiled by the author according to the Federal Tax Service of Russia.

Следует отметить, что 2020 и 2021 гг. нельзя назвать показательными из-за вынужденных ограничений для противоборства распространению пандемии коронавируса, в результате введения которых значительно снизилась прибыльность экономики и сократились поступления налога на прибыль организаций на 11,5%: с 4 543 114,97 млн руб. в 2019 г. до 4 018 111,69 млн руб. в 2020 г. Таким образом, было бы более объективным сравнивать данные показатели в допандемийных условиях, а именно в этот период наблюдается тенденция к снижению роли малого предпринимательства в пополнении государственной казны.

ФИСКАЛЬНОЕ ЗНАЧЕНИЕ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Одним из эффективных инструментов в механизме поддержки и развития микро- и малого бизнеса считается возможность применения специальных налоговых режимов, в том числе патентной системы налогообложения (далее — ПСН), что способствует существенному сокращению налоговой нагрузки [3]. Согласно данным ФНС России налоговая нагрузка при уплате единого налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее — УСН) в 2,5 раза ниже, чем нагрузка

Таблица 3 / Table 3

Количество выданных патентов на право применения ПСН* / Number of issued patents for the right to use PSN

Территория / Territory	2017	2018	2019	2020	2021
Российская Федерация, всего / Russian Federation, total	383 256	439 088	465 484	493 606	2 060 046
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	17 444	20 847	18 862	13 402	10 049
Центральный ФО / Central Federal District	174 977	205 677	223 284	223 686	553 450
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	6 778	8 106	7 581	5 320	2 881
Северо-Западный ФО / Northwestern Federal District	18 447	25 074	29 337	30 964	177 034
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	807	1 093	1 117	741	841
Северо-Кавказский ФО / North Caucasian Federal District	9 532	11 380	10 816	10 389	57 701
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	116	69	36	35	43
Южный ФО / Southern Federal District	63 041	59 848	54 018	46 855	350 518
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	291	583	703	394	292
Приволжский ФО / Privolzhsky Federal District	56 723	67 472	70 391	100 012	389 258
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	5 178	5 592	3 209	2 120	1 639
Уральский ФО / Ural Federal District	31 530	36 053	39 216	40 208	197 482
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	1 735	2 377	2 682	2 081	1 519
Сибирский ФО / Siberian Federal District	18 045	16 792	18 989	20 718	209 300
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	1 737	1 821	2 162	1 642	1 549
Дальневосточный ФО / Far Eastern Federal District	10 961	16 792	19 428	20 760	125 129
– в т.ч. со ставкой 0% / including with a rate of 0%	802	1 206	1 372	1 069	1 285

Источник / Source: составлено автором по данным ФНС России / compiled by the author according to the Federal Tax Service of Russia.

* Сайт ФНС России. URL: www.nalog.ru.

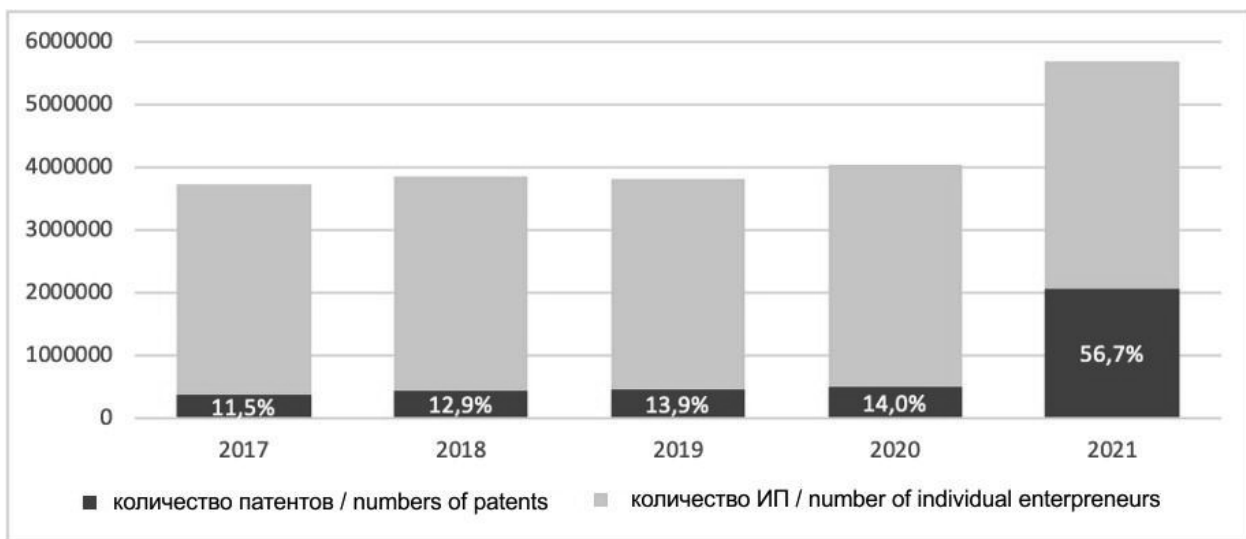


Рис. 2 / Fig. 2. Доля предпринимателей, перешедших на патентную систему налогообложения / The share of entrepreneurs who switched to the patent system of taxation

Источник / Source: составлено автором по данным ФНС России / compiled by the author according to the Federal Tax Service of Russia.

при работе на общей системе налогообложения². Если учесть, что при патентной системе налогообложения налог уплачивается не с фактически полученного, а с потенциально возможного дохода, то можно предположить, что разница в величине налоговой нагрузки будет еще более существенной.

Наиболее актуальные проблемы ПСН проявляются в практике ее применения на территории Российской Федерации. Динамика количества выданных в России патентов за 2017–2021 гг. представлена в табл. 3.

Из представленных данных следует, что за анализируемый период количество выданных патентов увеличилось больше чем в пять раз. Первое место занимает Центральный федеральный округ, где в 2021 г. было выдано 553 450 патентов, что почти в три раза больше, чем в 2017 г. При этом лидером по приросту данного показателя является Сибирский федеральный округ: по сравнению с 2017 г. количество выданных патентов возросло больше, чем в одиннадцать раз.

Результаты распространения ПСН по субъектам Российской Федерации неоднородны. По состоянию на 1 января 2022 г. на Центральный федеральный округ приходится почти 27% всех выданных патентов, следом по данному показателю идут При-

волжский федеральный округ и Южный федеральный округ с долей 18,89 и 17,02% соответственно. Наименьшее количество патентов было выдано в Северо-Кавказском федеральном округе — менее 1% от общего количества выданных патентов.

В 2017 г. в Российской Федерации было зарегистрировано 3 221 706 индивидуальных предпринимателей, а патентов выдано 383 256 штук. Следовательно, коммерсанты, перешедшие на ПСН, составляют всего лишь 11,9% от всего количества индивидуальных предпринимателей (рис. 2).

Если учесть, что один предприниматель может приобрести несколько патентов, удельный вес предпринимателей, получивших патенты в 2017–2020 гг., не представляется значительным. В 2018 г. количество предпринимателей составило 3 341 668, а выданных патентов — 439 088, т.е. 12,9%; в 2019 г. эти данные составили 3 406 927 предпринимателей, 465 484 патентов и 13,9% соответственно; в 2020 г. — 3 339 592 предпринимателя, 493 606 патентов и 14% соответственно. В 2021 г. наблюдается резкое увеличение количества выданных патентов — до 2 060 046 шт. при относительно небольшом приросте числа предпринимателей — до 3 538 023 чел. Соответственно возросла скачкообразно и доля предпринимателей, применяющих ПСН, — до 56,7%. Наблюдаемый существенный прирост количества выданных патентов, по нашему мнению, можно объяснить воздействием ряда факторов [4]:

² URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9033077.

Таблица 4 / Table 4

Поступление налогов в бюджет в связи с применением ПСН / Tax receipts to the budget in connection with the application of patent taxation system

Показатель / Index	Сумма налога, тыс. руб. / Tax amount, thousand rubles				
	2017	2018	2019	2020	2021
Всего, в т.ч.: / Total, including:	11 193 613	12 467 406	13 923 694	13 296 795	36 771 734
– бюджеты городских округов / city district budgets	4 345 277	5 023 309	5 749 465	6 064 344	21 470 934
– бюджеты муниципальных районов / municipal budgets districts	1 494 010	1 340 935	1 343 171	969 372	6 834 620
– бюджеты городов федерального значения / city budgets federal significance	5 263 794	5 999 727	6 686 926	6 124 616	7 706 329
– бюджеты городских округов с внутригородским делением / budgets of urban districts with intracity division	90 516	103 427	142 413	138 453	400 410
– бюджеты внутригородских районов / budgets of intracity districts	16	8	1 719	10	9

Источник / Source: составлено автором по данным ФНС России / compiled by the author according to the Federal Tax Service of Russia.

- расширением перечня видов деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения;

- прекращением действия единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

- установленной законодательно возможностью индивидуального предпринимателя уменьшать сумму патента на уплаченные страховые взносы;

- приростом общего количества зарегистрированных ИП.

Поступления по ПСН формируют налоговые доходы местных бюджетов муниципальных районов и городских округов (табл. 4).

Согласно данным табл. 4 доходы от налога в связи с применением ПСН постепенно увеличивались с 2017 по 2019 г. в среднем на 11% ежегодно. 2020 г., как уже было отмечено ранее, нельзя назвать показательным в силу снижения активности в экономике в целом. Однако в 2021 г. на всей территории Российской Федерации наблюдался высокий темп роста суммы налога, уплаченного в связи с применением ПСН, — 177%.

Абсолютными лидерами по количеству выданных патентов являются розничная торговля и грузоперевозки (табл. 5).

Динамика по различным видам предпринимательской деятельности неоднородна. Наряду с резким увеличением доли розничной торговли с 31% в 2020 г. до 40% в 2021 г., а также услуг по грузоперевозке автомобильным транспортом — с 6% в 2020 г. до 16% в 2021 г., наблюдается постепенное уменьшение доли патентов, выданных по тем видам деятельности, которые ранее входили в число лидеров: по предоставлению в аренду жилых и нежилых помещений, услугам общественного питания, ремонту жилья и нежилых помещений, и т.д. При этом количество выданных патентов в абсолютном выражении по перечисленным видам деятельности увеличилось в разы: по парикмахерским и косметическим услугам — в 2,5 раза, по пассажирским перевозкам автомобильным транспортом — в 3 раза, по услугам общественного питания — в 5 раз.

Такая динамика вполне объяснима: многие физические лица в 2020 г. из-за пандемии коронавируса потеряли работу и начали предпринимательскую деятельность для обеспечения себя источниками доходов: об этом свидетельствуют и динамика общего количества зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, и резкое увеличение количества выданных патентов в 2021 г. по сравнению с 2020 г.

Таблица 5 / Table 5

**Количество выданных патентов в разрезе видов предпринимательской деятельности /
Number of issued patents by type of entrepreneurial activity**

Виды предпринимательской деятельности / Types of entrepreneurial activity	2017		2018		2019		2020		2021	
	Единиц / units	доля, % / share, %	Единиц / units	доля, % / share, %	Единиц / units	доля, % / share, %	Единиц / units	доля, % / share, %	Единиц / units	доля, % / share, %
По всем видам предпринимательской деятельности / For all types of business activities	383 256	100	439 088	100	465 484	100	493 606	100	2 060 046	100
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы / Retail trade carried out through the objects of a stationary trading network with trading floors	138 021	26	148 075	28	146 218	33	151 146	31	827 267	40
Сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, садовых домов, земельных участков / Lease (rent) of residential and non-residential premises, garden houses, land plots	36 224	15	42 104	16	47 573	17	49 003	10	70 952	3
Грузовые перевозки автомобильным транспортом / Freight transport by road	20 232	12	23 680	15	24 723	19	31 091	6	321 242	16
Услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ / Services for the production of installation, electrical installation, sanitary and welding works	16 644	23	22 720	20	27 443	18	31 021	6	45 385	2
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети / Retail trade carried out through objects of a stationary trading network that do not have trading floors, as well as through objects of a non-stationary trading network	31 262	6	29 992	9	26 409	12	25 609	5	222 226	11
Оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных, их адаптации и модификации / Provision of services (performance of works) for the development of computer programs and databases, their adaptation and modification	7 877	8	13 100	10	17 281	13	22 039	4	31 086	2
Услуги в сфере дошкольного образования детей и доп. образования детей и взрослых / Services in the field of preschool education for children and additional services. education for children and adults	10 950	10	15 016	11	19 108	13	20 517	4	27 615	1
Парикмахерские и косметические услуги / Hairdressing and beauty services	13 545	7	16 575	7	19 432	9	20 001	4	69 882	3
Услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания / Catering services provided through catering facilities	9 167	14	10 861	14	12 457	12	15 734	3	84 692	4
Ремонт жилья и других построек / Repair of housing and other buildings	19 325	9	20 716	9	17 002	10	15 626	3	26 118	1
Пассажирские перевозки автомобильным транспортом / Passenger transportation by road	11 807	7	12 755	8	14 730	8	13 965	3	43 969	2
Ремонт и техническое обслуживание автотранспортных средств и мотоциклов / Repair and maintenance of motor vehicles and motorcycles	10 191	7	11 731	8	12 367	8	13 881	3	65 369	3

Источник / Source: составлено автором по данным ФНС России / compiled by the author according to the Federal Tax Service of Russia.

Немаловажную роль сыграла также отмена единого налога на вмененный доход (далее — ЕНВД) с 1 января 2021 г.: предприниматели, ранее применявшие этот специальный налоговый режим, были вынуждены переходить на уплату патента или УСН.

Вопреки ожиданиям, такой инструмент, как установление налоговых каникул в виде ставки 0% для налогоплательщиков, применяющих ПСН, не принес ожидаемых результатов. Согласно *табл. 3* количество выданных патентов со ставкой 0% неуклонно снижается. До 2024 г. продлено право регионов вводить налоговые каникулы в виде ставки 0% ПСН для впервые зарегистрированных предпринимателей [5]. Условием предоставления каникул является осуществление деятельности в производственной, социальной, научной сферах, а также при оказании населению бытовых услуг. В большинстве регионов Российской Федерации законы, устанавливающие ставку 0%, были введены в 2015–2016 гг. Срок предоставления налоговых каникул — два налоговых периода. Соответственно в течение этого промежутка времени нельзя ожидать фискального эффекта, но можно прогнозировать увеличение налоговых поступлений от налогоплательщиков, занятых в указанных видах деятельности (*табл. 6*).

На основании *табл. 6* можно сделать выводы о том, что наибольший удельный вес в структуре налоговых поступлений в связи с применением специальных налоговых режимов занимают поступления от деятельности в сфере оптовой и розничной торговли, ремонта авто- и мототранспортных средств — на уровне 30%, причем этот показатель практически не меняется на протяжении последних пяти лет. Операции с недвижимым имуществом приносят бюджету от 16 до 15% всех поступлений от специальных налоговых режимов, и за анализируемый период времени этот показатель практически не изменился.

По видам деятельности, подпадающим под применение налоговых каникул, динамика поступлений не вызывает оптимизма:

- производственная деятельность приносит бюджету не более 6,5–6,8% всех поступлений от спецрежимов;
- научная и техническая деятельность — от 8,71 до 10,13%;
- социальные услуги — не больше 2%;
- бытовые услуги населению — не больше 0,5%.

Доля всех вышеперечисленных видов деятельности практически не изменилась за анализиру-

емый период, хотя в абсолютном выражении эти показатели выросли более чем в 1,5 раза. Сложившаяся ситуация может быть результатом влияния нескольких факторов:

- увеличением численности налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы;
- ростом их оборота и соответственно сумм уплачиваемых налогов;
- невостребованностью инструмента налоговых каникул для малого предпринимательства.

Большинство российских предпринимателей в настоящее время ориентировано на быстрое получение дохода легким путем, чего нельзя ожидать при осуществлении видов деятельности, подпадающих под налоговые каникулы. В противном случае происходило бы увеличение поступлений от указанных видов деятельности в динамике.

В целом тенденция однозначная: индивидуальные предприниматели не проявляют интереса к видам деятельности, в отношении которых установлены налоговые каникулы, в связи с чем дальнейшее предоставление такой льготы нельзя назвать целесообразным.

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПАТЕНТНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

В целом, основываясь на данных *табл. 3* и *4*, можно заключить, что применение ПСН востребовано со стороны индивидуальных предпринимателей и эффективно с фискальной точки зрения. Однако увеличение количества выданных патентов за весь анализируемый период опережает рост бюджетных доходов от применения ПСН [6]. Особенно очевидна эта разница по итогам 2021 г., когда количество выданных патентов возросло на 317%, тогда как налоговые поступления увеличились на 177% по сравнению с предыдущим годом. Подобная ситуация может косвенно свидетельствовать о наличии ряда недостатков, свойственных механизму исчисления ПСН и снижающих ее привлекательность:

1) перечень видов деятельности, подпадающих под действие патента, в 2021 г. значительно расширен [7], однако некоторые формулировки, по нашему мнению, требуют уточнения и дополнительных разъяснений. В частности:

- пп. 12 п. 2 ст. 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) устанавливает

Таблица 6 / Table 6
Поступление налогов от специальных налоговых режимов* в разрезе видов предпринимательской деятельности, тыс. руб. / Tax receipts from special tax regimes, by types of entrepreneurial activity, thousand rubles

Виды предпринимательской деятельности / Types of entrepreneurial activity	2017		2018		2019		2020		2021	
	в тыс. руб. / in thousand rubles	в % / in %	в тыс. руб. / in thousand rubles	в % / in %	в тыс. руб. / in thousand rubles	в % / in %	в тыс. руб. / in thousand rubles	в % / in %	в тыс. руб. / in thousand rubles	в % / in %
По всем видам предпринимательской деятельности / For all types of business activities	427039969	100	499116804	100	572972960	100,00	570763356	100,00	787731075	100,00
Оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и мотоциклов / Wholesale and retail trade, repair of motor vehicles and motorcycles	141178386	33,06	154075563	30,87	174264801	30,41	168119813	29,46	235529303	29,90
Операции с недвижимым имуществом / Operations with real estate	68923911	16,14	80712801	16,17	91189139	15,92	92601848	16,22	118468936	15,04
Деятельность профессиональная, научная и техническая / Professional activity, scientific and technical	37192135	8,71	46139827	9,24	54932252	9,59	57789958	10,13	74986872	9,52
Строительство / Construction	27603761	6,46	35047575	7,02	45688039	7,97	51900294	9,09	64258737	8,16
Обрабатывающие производства / Manufacturing industries	27292389	6,39	32337977	6,48	37443303	6,53	38991205	6,83	49944117	6,34
Транспортировка и хранение / Transport and storage	18872117	4,42	23173861	4,64	26777432	4,67	25215768	4,42	38979792	4,95
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг / Activities in the field of health and social services	7028138	1,65	8484702	1,70	9756114	1,70	9548943	1,67	13872353	1,76
Ремонт компьютеров, предметов личного пользования и хозяйственно-бытового назначения / Repair of computers, personal and household items	2399781	0,56	2635977	0,53	2928156	0,51	2647043	0,46	3779793	0,48

*Примечание / Note: Кроме малого бизнеса, перешедшего на уплату единого сельскохозяйственного налога и систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции / In addition to small businesses that have switched to the payment of a single agricultural tax and the taxation system for the implementation of production sharing agreements.

Источник / Source: составлено автором по данным ФНС России / compiled by the author according to the Federal Tax Service of Russia.

право предпринимателя применять ПСН в отношении деятельности по реконструкции или ремонту существующих жилых и нежилых зданий, а также спортивных сооружений. Какие объекты считаются жилыми? По каким критериям можно определить, что здание уже построено, а не строится, если речь идет, например, о капитальном ремонте? Непонятно, что следует понимать под спортивным сооружением;

- пп. 18 п. 2 ст. 246.43 НК РФ устанавливает возможность применения ПСН в отношении ветеринарной деятельности. Дополнительно Общероссийский классификатор видов экономической деятельности³ определяет ветеринарную деятельность как лечение и контроль состояния здоровья сельскохозяйственных или домашних животных. Однако не установлено право предпринимателя на применение ПСН в случае если он оказывает услуги государственным органам по программе стерилизации бездомных животных:

- пп. 38 п. 2 ст. 246.43 НК РФ устанавливает возможность применения ПСН в отношении медицинской деятельности лица, имеющего соответствующую лицензию. При этом особое мнение Минфина России⁴ состоит в том, что ни психологическая, ни психотерапевтическая помощь к медицинской деятельности не относятся. Однако в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 2 Федерального закона от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» оказание психотерапевтической и психологической помощи не исключено из понятия «медицинская деятельность». Дополнительно Положением о лицензировании медицинской деятельности⁵ установлен перечень работ и услуг, составляющих медицинскую деятельность, в котором прямо поименованы услуги психиатрии и психотерапии, подлежащие лицензированию.

Ответы на эти и подобные вопросы в настоящее время дает исключительно судебная практика, но многим предпринимателям такая практика стоит значительных денег, так как выводы о необоснованности применения ПСН приводят к начислению штрафных санкций и пеней. Целесообразно, на наш взгляд, внесение в НК РФ изменений, уточняющих

данные вопросы, и не допускающих их неоднозначного толкования;

- 2) при совмещении специальных налоговых режимов, например УСН и ПСН, для определения предельного значения доходов учитываются доходы по обоим специальным налоговым режимам в совокупности⁶. Кроме того, при рассмотрении аналогичного вопроса, касающегося совмещения УСН и ЕНВД, финансовое ведомство придерживалось прямо противоположного мнения о необходимости ведения раздельного учета доходов по разным специальным налоговым режимам⁷. Учитывая невысокое пороговое значение доходов для применения ПСН — 60 млн руб., такое суммирование значительно ограничивает возможность применения ПСН и является, по нашему мнению, нецелесообразным;

- 3) при осуществлении деятельности в нескольких регионах индивидуальному предпринимателю требуется приобретение патента в каждом из них [8]. Такая норма значительно увеличивает налоговую нагрузку налогоплательщика ПСН и в некоторых случаях делает невыгодным ее применение. В особом положении находятся перевозчики пассажиров и грузов автомобильным транспортом: при осуществлении такой деятельности предприниматель не ограничен территорией субъекта Российской Федерации, в котором он получил патент, т.е. может осуществлять перевозки и в другие регионы⁸.

Однако в налоговом законодательстве существует множество других видов деятельности, связанных с необходимостью перемещения между субъектами Российской Федерации, такие как уход за домашними животными; вспашка огородов; распиловка дров; уход за престарелыми и инвалидами; услуги по уборке квартир и домов и т.д.

В отношении этих и подобных им видов деятельности вопрос приобретения патента в каждом регионе ее осуществления остается неурегулированным. По нашему мнению, возможно распространение особого мнения Минфина России, сформированного в отношении грузовых и пассажирских перевозок, и на вышеперечисленные виды деятельности:

³ «ОК 029–2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст).

⁴ Письмо Минфина России от 27.03.2020 № 03–11–11/24384.

⁵ Постановление Правительства РФ от 01.06.2021 № 852 «О лицензировании медицинской деятельности».

⁶ Письмо Минфина России от 30.12.2020 № 03–11–11/116619.

⁷ Письма Минфина России от 08.08.2013 № 03–11–11/32071; от 25.02.2020 № 03–11–11/13419.

⁸ Письма Минфина России от 29.12.2020 № КВ-4–3/21782; от 17.05.2021 № 03–11–11/37317.

4) в соответствии с п. 2 ст. 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель подает заявление на получение патента в налоговый орган не позднее, чем за десять дней до начала применения ПСН. Отметим, что в вышеупомянутой статье Кодекса нет прямого указания на то, какие дни необходимо учитывать для определения этого срока: рабочие или календарные.

При этом срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях, в соответствии с п. 6 ст. 6.1 НК РФ. Иными словами, срок для подачи предпринимателем заявления на получение патента исчисляется в рабочих днях.

При утрате права или прекращении деятельности на основе патента, предприниматель обязан уведомить налоговый орган в соответствии с п. 8 ст. 346.45 НК РФ, но уже в течение десяти календарных дней.

На наш взгляд, такое несоответствие способно привести к ошибкам при формировании подобных заявлений и быть причиной возникновения налоговых рисков. Дополнительно считаем, что срок рассмотрения заявлений на получение патента или прекращение его действия необоснованно длинен.

Для сравнения: гораздо более сложная процедура государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя осуществляется в течение всего трех рабочих дней.

Поэтому считаем целесообразным:

- установить одинаковый подход к определению срока подачи заявления при начале и при прекращении деятельности на основании патента;
- сократить сроки рассмотрения заявлений до трех рабочих дней;

5) заявление на получение патента в настоящее время невозможно подать вместе с документами для регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели в силу незнания особенностей налогового законодательства сразу после регистрации подают заявление о переходе на патент и сталкиваются с двумя видами проблем:

- в течение десяти рабочих дней, а фактически — двух календарных недель налогоплательщик применяет общую систему налогообложения и по окончании налогового периода будет обязан отчитаться за эти две недели по НДС и НДФЛ, и, если в этот период осуществлялась предпринимательская деятельность, он должен уплатить соответствующие суммы налогов [9];

- утрата права на ПСН влечет риски перерасчета налоговых обязательств в соответствии с той системой налогообложения, которая применялась ранее до перехода на ПСН.

Обе проблемы осложняются не только неосведомленностью о необходимости представления такой отчетности, но и невозможностью представления, например, декларации по НДС в бумажном виде. Дополнительно к расходам на уплату соответствующих налогов и, возможно, штрафным санкциям у бизнеса возникают значительные расходы, связанные с подключением к электронному документообороту.

Вариантов решения этого круга проблем, по нашему мнению, может быть несколько:

- установление возможности подачи заявления о переходе на патент вместе с документами на регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- доведение до сведения налогоплательщиков информации о необходимости подачи заявления о переходе на УСН вместе с пакетом документов для регистрации. В этом случае в двухнедельный срок рассмотрения заявления на патент предприниматель уже будет являться плательщиком УСН. В настоящее время информационная поддержка микробизнеса находится в «зачаточном» состоянии: большую часть информации можно найти на различных негосударственных ресурсах в виде статей, рекомендаций и частных разъяснений, которые не всегда соответствуют налоговому законодательству;

б) предельное значение дохода при применении ПСН — 60 млн руб. По данным ФНС России абсолютное большинство судебных разбирательств, связанных с дроблением бизнеса, имеет причиной избегание бизнесом утраты права на применение ПСН вследствие превышения пороговых значений дохода. Вызывает также сомнение необходимость применения разных норм законодательства для отнесения налогоплательщиков к малому и среднему бизнесу [10]. В частности, Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» определяет предельные значения дохода для микробизнеса — 120 млн руб., для малого предприятия — 800 млн руб., для среднего предприятия — 2 млрд руб., тогда как для целей применения ПСН установлен предел — 60 млн руб., для целей применения автоматизированной упрощенной системы нало-

гообложения, вступившей в силу с 1 июля 2022 г., — 60 млн руб., для применения УСН — 200 млн руб.

Таким образом, малый бизнес пока не стал ключевым элементом устойчивого экономического развития и важным источником пополнения государственного бюджета. Невысокая доля малого предпринимательства в российской экономике обусловлена рядом ограничений, препятствующих его развитию:

- механизм патентной системы налогообложения содержит ряд определенных недоработок, препятствующих развитию малого бизнеса в приоритетных сферах деятельности и повыше-

нию его роли в формировании доходной базы государства;

- множественность специальных налоговых режимов со схожими характеристиками и дальнейшее увеличение их количества влекут риски сокращения налоговых поступлений в бюджет от малого бизнеса вследствие дробления [11].

Дальнейшее совершенствование системы налогообложения малого предпринимательства должно быть направлено на устранение недостатков применяемых специальных налоговых режимов и пересмотр показателей, ограничивающих возможность их применения [12].

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рабаданова Ж. Б. Особенности патентной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства. *Актуальные вопросы современной экономики*. 2022;(3):286–290.
2. Баснукаев М. Ш. Перспективы применения патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями. *Экономические науки*. 2019;174:75–82.
3. Болбочан К. Э. Патентная система налогообложения как один из видов налогообложения индивидуальных предпринимателей в Российской Федерации. *Аллея науки*. 2021;62(11):319–322.
4. Хазиева К. Ф. Патентная система налогообложения в Российской Федерации и перспективы ее развития. *Казанский экономический вестник*. 2020;47(3):87–92.
5. Магомедова З. Г., Адигузелова Г. Н., Мисриханова А. А. Н. Актуальные проблемы налогообложения малого бизнеса в России. *Экономика и предпринимательство*. 2021;136(11):869–872.
6. Хижак Н. П. Прогнозная оценка налоговых доходов бюджетов при применении специальных налоговых режимов. *Налоги и налогообложение*. 2020;(1):16–28.
7. Попкова Ж. Г. Вопросы применения измененных положений Налогового кодекса РФ о патентной системе налогообложения. *Актуальные проблемы российского права*. 2022;17(2):81–89.
8. Грицаева О. Н. Патентная система налогообложения: преимущества, недостатки, статистика применения. *Форум. Серия: Гуманитарные и экономические науки*. 2020;20(3):146–150.
9. Булаев Д. Д. К вопросу о проблемах применения специальных налоговых режимов субъектами малого предпринимательства. *Вопросы российской юстиции*. 2022;(18):572–580.
10. Иманшапиева М. М. Практика применения патентной системы налогообложения и пути ее совершенствования (на примере Республики Дагестан). *Налоги и налогообложение*. 2019;(1):50–61.
11. Пансков В. Г. О перестройке системы налогообложения малого предпринимательства. *Финансы*. 2022;(1):13–19.
12. Прибылова А. В. Налогообложение субъектов малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации. *Научный электронный журнал Меридиан*. 2019;30(12):30–32.

REFERENCES

1. Rabadanova Zh. B. Features of the patent system of taxation for small businesses. *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki = Topical issues of modern economy*. 2022;(3):286–290. (In Russ.).
2. Basnukaev M. Sh. Prospects for the application of the patent system of taxation by individual entrepreneurs. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2019;(174):75–82. (In Russ.).
3. Bolbochan K. E. Patent system of taxation as one of the types of taxation of individual entrepreneurs in the Russian Federation. *Alleya nauki = Alley of Science*. 2021;62(11):319–322. (In Russ.).
4. Khazieva KF Patent system of taxation in the Russian Federation and prospects for its development. *Kazanskii ekonomicheskii vestnik. = Kazan economic bulletin*. 2020;3(47):87–92. (In Russ.).

5. Magomedova Z. G., Adiguzelova G. N., Misrikhanova A. A. N. Actual problems of small business taxation in Russia. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and entrepreneurship*. 2021;136(11):869–872. (In Russ.).
6. Khyzhak N. P. Predictive assessment of tax revenues of budgets in the application of special tax regimes. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation*. 2020;(1):16–28. (In Russ.).
7. Popkova Zh. G. Application of the amended provisions of the Tax Code of the Russian Federation on the patent system of taxation. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual problems of Russian law*. 2022;17(2):81–89. (In Russ.).
8. Gritsaeva O. N. Patent system of taxation: advantages, disadvantages, application statistics. *Forum. Seriya: Gumanitarnye i ekonomicheskie nauki = Forum. Series: Humanitarian and economic sciences*. 2020;20(3):146–150. (In Russ.).
9. Bulaev D. D. To the question of the problems of application of special tax regimes by small business entities. *Voprosy rossiiskoi yustitsii = Issues of Russian justice*. 2022;(18):572–580. (In Russ.).
10. Imanshapiyeva M. M. The practice of applying the patent system of taxation and ways to improve it (on the example of the Republic of Dagestan). *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation*. 2019;(1):50–61. (In Russ.).
11. Panskov V. G. About reorganization of system of the taxation of small business. *Finance*. 2022;(1):13–19. (In Russ.).
12. Pribylova A. V. Taxation of small and medium-sized businesses in the Russian Federation. *Nauchnyi elektronnyi zhurnal Meridian = Scientific electronic journal Meridian*. 2019;30(12):30–32. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Марина Владимировна Пьянова — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия

Marina V. Pyanova — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-5562-3772>

marinapyanova@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 29.06.2022; принята к публикации 15.09.2022.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 29.06.2022; accepted for publication 15.09.2022.

The author read and approved the final version of the manuscript.