

УДК 336.221.4

Водопьянова В.А.¹

ORCID ID <https://orcid.org/0000-0002-0566-3220>

¹ ФГБОУ ВО «Владивостокский государственный университет», Владивосток, e-mail: valentina.vodopyanova@vvsu.ru

ЭВОЛЮЦИЯ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РФ

Ключевые слова: малый бизнес, патентная система налогообложения, специальные налоговые режимы, налоговое законодательство, динамика количества налогоплательщиков, динамика налоговых поступлений.

Патентная система налогообложения один из специальных режимов налогообложения, предусмотренных в РФ для индивидуальных предпринимателей, представителей малого бизнеса. Рассмотрены этапы эволюции ПСН в РФ, ее трансформация на последнем этапе и проведена оценка того, как эти изменения отразились на количественных показателях специального налогового режима – налоговых поступлениях и количестве налогоплательщиков. Выделены три этапа применения ПСН в РФ, каждый из которых характеризуется разным подходом налогового законодательства, к ограничителям применения СНР; третий этап применения ПСН характеризуется резким увеличением количества налогоплательщиков, связанным с прекращением функционирования другого СНР – ЕНВД и внесением в нормативное регламентирование ПСН существенных изменений; действующее ограничение по размеру дохода ИП для применения ПСН в два раза ниже, чем установлено федеральным законом для микробизнеса, в результате можно говорить, о том, что этот специальный режим налогообложения предназначен не для субъектов малого бизнеса, а для самых небольших ИП - представителей микробизнеса; у региональных законодателей есть резерв увеличения суммы потенциально возможного к получению годового дохода налогоплательщика ПСН.

UDC 336.221.4

Vodopyanova V.A.¹

ORCID ID <https://orcid.org/0000-0002-0566-3220>

¹ Vladivostok State University, Vladivostok, e-mail: valentina.vodopyanova@vvsu.ru

EVOLUTION OF THE PATENT TAXATION SYSTEM IN THE RUSSIAN FEDERATION

Keywords: small business, patent taxation system, special tax regimes, tax legislation, dynamics of the number of taxpayers, dynamics of tax revenues.

The patent taxation system is one of the special taxation regimes provided for in the Russian Federation for individual entrepreneurs, representatives of small businesses. The stages of the evolution of the PSN in the Russian Federation, its transformation at the last stage are considered and an assessment is made of how these changes have affected the quantitative indicators of the special tax regime – tax revenues and the number of taxpayers. There are three stages of the application of the PSN in the Russian Federation, each of which is characterized by a different approach of tax legislation to the limitations of the application of the SNR; the third stage of the application of the PSN is characterized by a sharp increase in the number of taxpayers associated with the termination of the functioning of another SNR – UTI and the introduction of significant changes in the regulatory regulation of the PSN; the current limit on the amount of income of the individual entrepreneur for the application of the PSN is two times lower than established by federal law for microbusiness, as a result, we can say that this special regime taxation is not intended for small businesses, but for the smallest sole proprietors - representatives of microbusiness; regional legislators have a reserve for

increasing the amount of potentially possible annual income of the taxpayer PSN.

Введение патентная система налогообложения претерпела существенные изменения за период применения в РФ, по нашему мнению можно выделить 3 основных этапа: первый применение упрощенной системы налогообложения на основе патента 2005 - 2012 годы, второй 2013-2020 годы выделение патентной системы налогообложения в отдельный специальный налоговый режим, третий с 2021 года по настоящее время, когда в налоговое регулирование патентной системы налогообложения были внесены изменения, максимально приблизившие ее к единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Цель исследования рассмотреть трансформацию патентной системы налогообложения на последнем этапе и провести оценку того, как эти изменения отразились на количественных показателях специального налогового режима – налоговых поступлениях и количестве налогоплательщиков.

Материал и методы исследования материалами исследования являются положения Налогового кодекса РФ (НК РФ), данные статистических форм налоговой отчетности Федеральной налоговой службы РФ, данные Аналитического портала ФНС и данные численности налогоплательщиков единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП) РФ.

Методами исследования являются сравнение, системный и статистический анализ.

Результаты исследования и их обсуждение

Специальные налоговые режимы (СНР) — это альтернатива общей системе налогообложения, предусмотренная государством для стимулирования отдельных отраслей и представителей предпринимательского сообщества. На протяжении нескольких десятилетий государство с помощью специальных налоговых режимов, предусмотренных в первую очередь для малого бизнеса, дает возможность уменьшить налоговые платежи, реализуется это в настоящее время через:

- упрощенную систему налогообложения (УСН);
- патентную систему налогообложения (ПСН);
- налог на профессиональный доход (НПД).

Патентная система налогообложения один из специальных налоговых режимов РФ предусмотренный для представителей малого бизнеса, а именно индивидуальных предпринимателей (ИП). Применяется в России 17 лет, на первом этапе входила в состав упрощенной системы налогообложения, являясь вторым вариантом УСН. В таблице 1 представлены этапы применения ПСН и ее основные ограничители.

Таблица 1 Этапы применения Патентной системы налогообложения в РФ

Этапы применение ПСН	Количество сотрудников, чел.	Доход от реализации в год, млн. рублей
1 этап (УСН на основе патента) 2005-2008 годы 2009-2012 годы	без сотрудников не более 5	ограничения нет не более 20
2 этап Патентная система налогообложения 2013-2020 годы	не более 15	не более 60
3 этап Патентная система налогообложения 2021-2022 годы	не более 15	не более 60

Составлено автором по данным НК РФ

Первые 4 года ПСН не имела ограничителей по сумме полученного ИП дохода, но не давала возможности использовать наемных сотрудников. Начиная с 2009 года, появилась возможность иметь сотрудников, но было введено ограничение суммы полученного дохода. На втором этапе в 2013 году ПСН

была выделена в отдельный специальный налоговый режим, при этом количество сотрудников и размер возможного к получению дохода увеличились.

На третьем этапе ПСН не претерпела изменения по размеру ограничителей, но в налоговое законодательство были внесены изменения, повлиявшие на стоимость патента, уплачиваемого в бюджетную систему РФ и применение ПСН. Проанализируем основные критерии применения патентной системы налогообложения и их изменения в 2021 году в таблице 2.

Таблица 2 Анализ основных изменений налогового законодательства по Патентной системе налогообложения в РФ в 2021 году

Наименование изменений	2020	2021	Последствия
Средняя численность наемных работников по всем видам осуществляемой деятельности (не более, человек)	15	15	число ИП на ПСН не изменяется по данному критерию [1]
Годовой доход предпринимателя с начала года (не более, млн руб.)	60	60	число ИП на ПСН не изменяется по данному критерию [1]
Количественные ограничители при применении ПСН (торговая площадь, не более, кв. м.)	50	150	увеличение количества налогоплательщиков ПСН
Количественные ограничители при применении ПСН (площадь зала обслуживания не более кв. м.)	50	150	увеличение количества налогоплательщиков ПСН
Количественные ограничители при применении ПСН (не более, количество автомобилей)	-	20	уменьшение количества налогоплательщиков ПСН
Виды деятельности, подпадающие под ПСН	63	80	увеличение количества налогоплательщиков ПСН
Максимальный размер потенциально возможного годового дохода (ПВД) (не более, млн руб.)	1	-	увеличение ПВД и стоимости патента
Ограничение права регионов РФ по увеличению максимального размера потенциально возможного годового дохода, разы	в 3, 5, 10	-	увеличение ПВД и стоимости патента
Уменьшение суммы налога на патенте	-	на сумму уплаченных СВ	уменьшение стоимости патента
Уменьшение суммы налога на патенте	-	на сумму выплаченных ПВН	уменьшение стоимости патента

Составлено автором по данным НК РФ и материалам [1].

Необходимо отметить, что введенные в 2013 году ограничители ПСН не менялись 10 лет, и действуют в настоящее время, как по количеству сотрудников, так и по сумме полученного ИП дохода. При этом «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 налогообложения, вступившей в силу с 1 июля 2022 г., — 60 млн руб., для применения УСН — 200 млн руб.» [2].

Таким образом, действующее ограничение по размеру дохода ИП для применения ПСН в два раза ниже, чем установлено федеральным законом для микробизнеса, в результате можно говорить, о том, что этот

специальный режим налогообложения предназначен не для субъектов малого бизнеса, а для самых небольших ИП - представителей микробизнеса.

В 2021 году были внесены изменения в части количественных ограничителей при применении ПСН для нескольких видов деятельности, это в первую очередь розничная торговля и услуги общественного питания, в отношении которых метраж увеличен в 3 раза, что дает большему количеству ИП право применять ПСН. По нашему мнению это в первую очередь связано с отменой ЕНВД с 2021 года, и дало возможность ИП применяющим указанные виды деятельности без проблем в 2021 году перейти с ЕНВД на патентную систему налогообложения. Аналогично выглядят изменения по оказанию автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, на ПСН не был установлен ограничитель по количеству используемых транспортных средств, на ЕНВД он составлял 20 автомобилей. Это дало возможность ИП, занимающимся оказанием автотранспортных услуг в 2021 году перейти с ЕНВД на ПСН, но при этом возможно сократило количество потенциальных налогоплательщиков ПСН с большим количеством транспортных средств.

Следующее изменение 2021 года касается максимального размера потенциально возможного годового дохода для налогоплательщиков ПСН, установленного на федеральном уровне и ограничения права регионов РФ по увеличению максимального размера потенциально возможного годового дохода. До 2021 года, были установлены ограничители, которые регулировали размер потенциально возможного дохода налогоплательщика ПСН, сейчас их нет.

«Тем самым с 1 января 2021 г. региональный законодатель для целей ПСН уже никак не ограничен в регулировании размера ПВД, а до указанной даты по каждому виду деятельности, облагаемому ПСН, был четко установлен соответствующий предел» [3]. По нашему мнению отмена ограничителей размера ПВД приведет в перспективе к его увеличению и в результате к увеличению налоговой нагрузки на налогоплательщиков ПСН.

Основным изменением ПСН в 2021 году, приблизившим этот СНР к ЕНВД, является право вычитать из суммы рассчитанного налога:

- уплаченные налогоплательщиком за налоговый период суммы страховых взносов (СВ) во все внебюджетные фонды РФ;
- суммы выплаченных пособий по временной нетрудоспособности (ПВН) за счет налогоплательщика (за первые 3 дня каждого листка временной нетрудоспособности).

Это полная аналогия с ЕНВД, ограничитель в 50 процентов начисленной суммы налога, который при этом установлен и должен поступить в бюджет, также взят из ЕНВД. Это позволит уменьшить сумму уплачиваемого налога (стоимость патента).

Таким образом, с одной стороны законодатели убрали ограничители суммы потенциально возможного дохода налогоплательщика ПСН, а с другой дали право уменьшить сумму налога на патенте на СВ и ПВН. То есть увеличили налоговую базу, но дали возможность сделать вычет из суммы уплачиваемого налога.

Оценим то, как указанные изменения налогового законодательства по ПСН в 2021 году отразились на количественных показателях специального налогового режима – налоговых поступлениях и количестве налогоплательщиков. По данным ФНС РФ по государственной регистрации ИП и глав КФК динамика количества индивидуальных предпринимателей, налогоплательщиков ПСН представленная на рисунке 1 показывает существенное увеличение количества налогоплательщиков в 2021 году, тогда как за период 2017 - 2020 годы наблюдалось ежегодное несущественное увеличение.

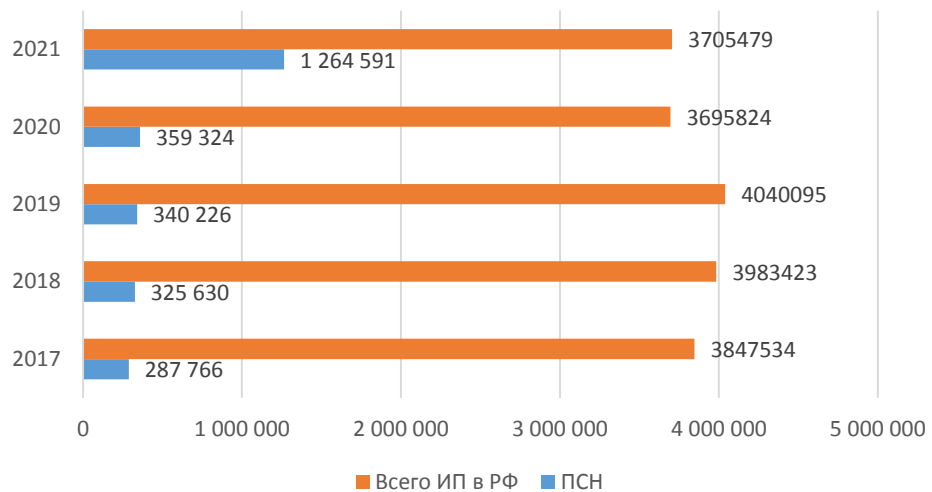


Рисунок 1 – Динамика количества налогоплательщиков ПСН в РФ за 2017-2021 годы
Составлено автором по данным ФНС РФ [4]

Это увеличение объясняется, во-первых, изменениями налогового законодательства по самой ПСН, а во-вторых отменой ЕНВД и переходом индивидуальных предпринимателей с ЕНВД на ПСН так как патентная система налогообложения наиболее приближена к ЕНВД. При этом необходимо отметить, что доля ИП, использующих патентную систему налогообложения составлявшая в 2017-2020 годах от 7,5 до 9,7 процента, в 2021 году составила уже 34 процента от общего количества действующих ИП в РФ, это увеличение в 3,5 раза.

Динамика налоговых поступлений от налогоплательщиков ПСН (рисунок 2) положительна на протяжении всего периода, за исключением 2020 года, периода спада, вызванного пандемией «именно микробизнес пострадал существенно других, показав самое большое сокращение, вызванное существенным спадом экономики в 2020 году, но в тоже время он является наиболее мобильным и уже в 2021 году показывает положительную динамику» [6].

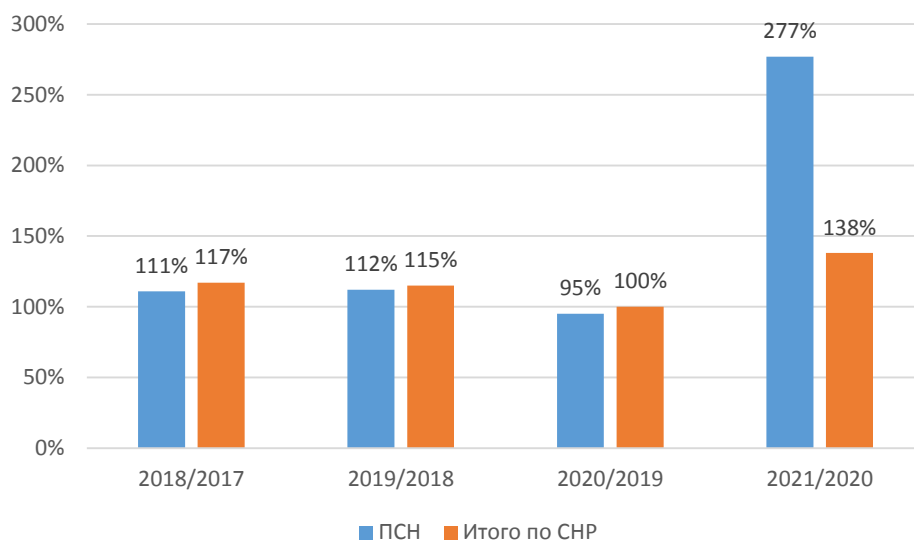


Рисунок 2 – Динамика темпов налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ за 2018-2021 годы
Составлено автором по данным ФНС РФ [5]

Необходимо отметить, что темпы роста налоговых поступлений от ПСН в 2018 - 2020 годах, уступали темпам роста поступлений по всем специальным налоговым режимам, и только в 2021 году, существенно их

превышали, это связано с существенным увеличением количества налогоплательщиков ПСН в 2021 году. Анализ динамики поступлений и количества налогоплательщиков ПСН за 2020-2021 годы представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Динамика поступлений и количества налогоплательщиков ПСН в РФ за 2020-2021 годы

Показатели	2020	2021	Абсолют. отклонение	Темп роста, %
Налоговые поступления (тыс. руб.)	13296795	36771734	23474939	277
Численность налогоплательщиков единиц	359 324	1 264 591	905267	352
Поступления в среднем на 1 налогоплательщика	37,01	29,08	-8	79

Составлено автором по данным ФНС РФ [4-5]

При темпах роста налоговых поступлений в 2,7 раза и количества налогоплательщиков в 3,5 раза сумма налоговых поступлений в среднем на 1 налогоплательщика ПСН демонстрирует отрицательную динамику, снижение на 8 тысяч рублей или 21 процент. Исходя из чего можно сделать вывод, что введение возможности в 2021 году уменьшать сумму налога на страховые взносы и пособия по временной нетрудоспособности, напрямую отразилось на суммах налоговых отчислений по ПСН и привело к их существенному снижению, причем в последние до пандемийные 2017 - 2018 годы налоговые поступления в среднем на 1 налогоплательщика ЕНВД составляли по данным ФНС РФ 34,55 и 31,10 тысяч рублей соответственно. Таким образом, действующая в настоящее время ПСН является более льготной чем ЕНВД, но доступна для применения меньшему количеству налогоплательщиков, так как на ЕВД не был установлен ограничитель полученных доходов. Что в свою очередь дает возможность региональным законодателям для увеличения размера ПВД налогоплательщика ПСН.

Выводы (заключение) по результатам проведенного исследования патентной системы налогообложения можно сделать следующие выводы:

- выделены три этапа применения ПСН в РФ, каждый из которых характеризуется разным подходом налогового законодательства, к ограничителям применения СНР;
- третий этап применения ПСН характеризуется резким увеличением количества налогоплательщиков, связанным с прекращением функционирования другого СНР – ЕНВД и внесением в нормативное регламентирование ПСН существенных изменений;
- действующее ограничение по размеру дохода ИП для применения ПСН в два раза ниже, чем установлено федеральным законом для микробизнеса, в результате можно говорить, о том, что этот специальный режим налогообложения предназначен не для субъектов малого бизнеса, а для самых небольших ИП - представителей микробизнеса;
- у региональных законодателей есть резерв увеличения суммы потенциально возможного к получению годового дохода налогоплательщика ПСН.

В целом можно сделать вывод, что для ИП, представителей микробизнеса, патентная система налогообложения в настоящее время предлагает льготный вариант налогообложения, уровень которого ниже, чем был на ЕНВД. Патентная система налогообложения за анализируемый период 2005 - 2021 годы существенно изменилась.

Список литературы

1. Водопьянова, В. А. Оценка последствий изменения законодательства по специальным налоговым режимам для малого бизнеса / В. А. Водопьянова, Т. Н. Бондаренко // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2017. – Т. 9. – № 4(39). – С. 54-65. – DOI 10.24866/VVSU/2073-3984/2017-4/54-65. – EDN ZWJVMP.
2. Пьянова, М. В. Налоговое регулирование малого предпринимательства: патентное налогообложение / М. В. Пьянова // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – Т. 15. – № 5. – С. 124-137. – DOI 10.26794/1999-849X-2022-15-5-124-137. – EDN DWYPFF.
3. Попкова, Ж. Г. Вопросы применения измененных положений Налогового кодекса РФ о патентной системе налогообложения / Ж. Г. Попкова // Актуальные проблемы российского права. – 2022. – Т. 17. – № 2(135). – С. 81-89. – DOI 10.17803/1994-1471.2022.135.2.081-089. – EDN EPHFNY.
4. Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10554702/ (дата обращения: 5.12.2022).
5. Данные по формам статистической налоговой отчетности // сайт ФНС. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn25/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 7.12.2022).
6. Водопьянова, В. А. Антиковидные меры правительства - инструмент поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства РФ / В. А. Водопьянова // Фундаментальные исследования. – 2021. – № 12. – С. 228-233. – DOI 10.17513/fr.43181. – EDN NIQBGN.
7. Водопьянова, В. А. НДС: спорные вопросы при применении упрощенной системы налогообложения / В. А. Водопьянова, А. И. Соколова // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Т. 7. – № 2(23). – С. 303-306. – EDN XULIPZ.
8. Галицына, В. С. Анализ теоретических подходов к понятию и элементам налогового контроля / В. С. Галицына, В. А. Водопьянова // Актуальные вопросы современной экономики. – 2018. – № 4. – С. 167-170. – EDN XSUXJR.
9. Водопьянова, В. А. Влияние изменений налогового законодательства на поступления налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации / В. А. Водопьянова, В. С. Петрова // Карельский научный журнал. – 2018. – Т. 7. – № 3(24). – С. 39-42. – EDN YMMH WX.